

Masteroppgave ved
Universitetet i Bergen
Våren 2010

Realisasjon som innvinningskriterium for gevinst fra formuesobjekt – særlig om realisasjon ved betingede salgsavtaler

Kandidatnummer: 173520
Veileder: Bjarte Straume
Antall ord: 14 302

01.06.2010

Innhold

| | |
|--|-----------|
| Innhold..... | 1 |
| Del 1 Innledning..... | 3 |
| 1.1 Emnet..... | 3 |
| 1.1.1 Innledende om oppgaven..... | 3 |
| 1.1.2 Den rettslige betydningen av realisasjon..... | 4 |
| Del 2 Noen metodeforhold med spesiell betydning..... | 7 |
| 2.1 Legislative hovedhensyn..... | 7 |
| 2.1.1 Kort om legalitetsprinsippet og forholdet til gjennomskjæring..... | 7 |
| 2.1.2 Skatteevneprinsippet tilknytning til realisasjonstidspunktet..... | 8 |
| 2.1.3 Betydningen av hensynet til symmetri..... | 9 |
| 2.2 Betydningen av forholdet til realisasjonsprinsippet..... | 10 |
| Del 3 Realisasjon som innvinningskriterium for gevinster..... | 11 |
| 3.1 Innledningsvis om innvinning ved realisasjon..... | 11 |
| 3.1.1 Fordel som må gi skatteevne..... | 11 |
| 3.1.2 Fra hvilke objekter kan gevinst innvinnes ved realisasjon?..... | 13 |
| 3.1.3 En av flere innvinningsformer – grensen mot annen kapitalinntekt | 14 |
| 3.2 Hovedregelen om realisasjon - skatteloven § 9-2..... | 15 |
| 3.2.1 Innledningsvis om regelen og dens grunnvilkår..... | 15 |
| 3.2.2 Eiendomsrettens overgang eller opphør – skjæringstidspunkt for aktualisering av gevinst..... | 17 |
| 3.2.3 Realisasjonsformens betydning for hvordan gevinst aktualiseres..... | 19 |
| 3.3 Opphør av eiendomsrett uten overføring..... | 21 |
| 3.3.1 Generelt om realisasjonsformen og eksemplene i § 9-2..... | 21 |
| 3.3.2 Et krav om faktisk vederlag?..... | 22 |
| 3.3.3 Kravet til et definitivt og totalt opphør..... | 24 |

| | |
|--|-----------|
| 3.4 Overføring av eiendomsrett mot vederlag..... | 25 |
| 3.4.1 Eksemplene i § 9-2 og vederlagets sentrale betydning | 25 |
| 3.4.2 Kravet til vederlagets avklaring..... | 29 |
| 3.4.2.1 Innledende om problemet..... | 29 |
| 3.4.2.2 Avtalens vesentligste avtalevilkår må være fastlagt..... | 30 |
| 3.4.2.3 Nor-Cargo-dommen – gevinsten må være klarlagt og sikret..... | 34 |
| 3.4.3 Nærmere om kravet til en klarlagt og sikret gevinst..... | 37 |
| 3.4.3.1 En presisering av kravet til aktualisering av gevinst?..... | 37 |
| 3.4.3.2 Konkretisering av kravet til aktualisering i Nor-Cargo-dommen..... | 37 |
| 3.4.3.3 Om usikkerhet knyttet til endring, heving og ugyldighet etter vanlige avtalerettslige regler..... | 40 |
| 3.5 Realisasjon ved betingede salgsavtaler..... | 41 |
| 3.5.1 Presentasjon av problemområdet..... | 41 |
| 3.5.2 Betingelser som skaper tilstrekkelig usikkerhet..... | 43 |
| 3.5.2.1 Krav til sannsynlig innvirkning..... | 43 |
| 3.5.2.2 Eksempler på relevante betingelser..... | 44 |
| 3.6 Oppsummerende ord om realisasjonsbegrepet..... | 46 |
| Litteraturliste..... | 48 |

1 Innledning

1.1 Emnet

1.1.1 Innledende om oppgaven

Emnet for denne oppgaven er realisasjonsbegrepet ved innvinning av inntekt ved gevinst fra formuesobjekt etter skatteloven¹ § 5-1 andre ledd sml. første ledd jf. § 5-30. Ved realisasjon av formuesobjekt følger det av § 5-1 andre ledd første setning, at det er realisasjonstidspunktet som bestemmer når gevinst innvinnes som inntekt. Etter § 5-1 første ledd må alle inntekter være «vunnet» av skatteyder, for å utløse skatteplikt. Innvinning er et grunnleggende krav i skatteretten, som sikrer at kun aktuell inntekt og ikke inntektsmuligheter blir beskattet².

Regelen om hva som er realisasjon finnes i skatteloven § 9-2. Realisasjon av gevinst fra formuesobjekt foreligger etter § 9-2 første ledd første setning, enten når skatteyder har overført eiendomsretten i formuesobjektet mot vederlag, eller når eiendomsretten i formuesobjektet på annen måte har opphørt hos skatteyder. Oppgavens hovedmål er å gi en avklaring av hva, som etter gjeldende rett, utgjør innholdet i kravet til realisasjon når dette er kriteriet for innvinning av gevinst. I avslutningen vil oppgaven særlig ta for seg de tilfeller hvor spørsmålet om realisasjon av gevinst fra formuesobjekt foreligger, er knyttet til salgsavtaler hvor skatteyder og kjøper har avtalt nærmere betingelser for gjennomføringen av salget.

¹ Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) 26. mars 1999 nr. 14 (sktl.).

² Se *Zimmer 2009* s. 120.

Ettersom § 9-2 første ledd stiller krav til eiendomsrettens overføring eller opphør, er innholdet i eiendomsrettsbegrepet sentralt. I overføringstilfellene er for eksempel spørsmålet om når realisasjon foreligger, et spørsmål om når eiendomsretten er overført fra skatteyter til et annet subjekt. I mange tilfeller kan det imidlertid tenkes flere tidspunkter i overføringsprosessen, hvor eiendomsretten anses overført. Er eiendomsretten overført når to parter er blitt enige om at den ene skal selge formuesobjektet til den andre? Eller er eiendomsretten overført først når skatteyter har levert formuesobjektet til kjøper, og kjøper har overført vederlaget til skatteyter? Spørsmål knyttet til eiendomsrettsbegrepets innhold er derfor også en viktig del av oppgaven.

1.1.2 Den rettslige betydningen av realisasjon

Den rettslige betydningen av realisasjon som innvinningskriterium er i utgangspunktet at realisasjonstidspunktet bestemmer når innvinning av gevinst fra et formuesobjekt skjer. Innvinning av inntekt er en forutsetning for å pålegge skatteyter skatteplikt. Ofte er derfor spørsmålet om når innvinning foreligger avgjørende for om og/eller når en gevinst er skattepliktig.

Innvinningstidspunktet er det første tidspunktet hvor det kan og skal foretas en vurdering av om vilkår for skatteplikt foreligger³. Foreligger ikke innvinning finnes det ingen gevinst å vurdere skatteplikten ut i fra, men kun en potensiell inntektsmulighet.

Innvinningstidspunktet danner dermed også skjæringstidspunktet for fastsettelsen av størrelsen på skatteplikten.

Realisasjon av formuesobjekter er en vanlig del av det økonomiske liv til de fleste skattesubjekter⁴, og da særlig i selskapsforhold. Å kunne forutberegne når realisasjon medfører skatteplikt, og videre størrelsen på denne, vil for de fleste skatteytere ha stor betydning for hvordan de innretter sin økonomiske virksomhet. På grunn av funksjonen som skjæringstidspunkt for vurderingen av om skatteplikt foreligger og skjæringstidspunkt for

³ Se note 2.

⁴ Jf. sktl. §§ 2-1– 2-5.

fastsettelsen av skattepliktens omfang, er innholdet i realisasjonsbegrepet betydningsfullt.

Betydningen fremgår ytterligere av at tidspunktet for innvinning i utgangspunktet også er avgjørende for adgangen til å kreve fradrag for tap ved realisasjon av formuesobjekt jf. skatteloven § 6-2 første ledd. Også for tap er utgangspunktet at det må skje en overgang fra potensielt tap til faktisk tap. Dette er imidlertid kun et utgangspunkt, ettersom regler om tidfesting ofte vil kunne gi rett til fradrag på et tidligere tidspunkt⁵. Derfor behandles ikke spørsmålet om når et tap faktisk foreligger hos skatteyder under innvinningsbegrepet, men tradisjonelt under oppofrelsesbegrepet⁶. Det er imidlertid klare paralleller mellom oppofrelse og innvinning, og ved realisasjon av formuesobjekter er tidspunktet for innvinning av gevinster sammenfallende med pådragelse av tap⁷.

Betydningen av realisasjon som innvinningskriterium er særlig synlig der hvor den faktiske gjennomføringen av realisasjonen av formuesobjektet strekker seg over flere inntektsår⁸. Utgangspunktet er at skatteplikt og beregningen av skattepliktens størrelse skal skje i det inntektsår hvor realisasjon foreligger. Et bestemt tidspunkt må derfor fastsettes som realisasjonstidspunktet.

En annen viktig rettsvirkning av realisasjon som innvinningskriterium, er at realisasjonstidspunktet er avgjørende for hvilke skatteregler som kan legges til grunn for beregningen av gevinstbeskatningen. Det er skattereglene som foreligger på innvinningstidspunktet som er avgjørende for skatteplikten. Dette betyr for eksempel at hvis det i tiden mellom innvinning og innbetalingen av skatten kommer nye og endrede skatteregler som skjerper beskatningen på gevinsten, er det reglene på innvinningstidspunktet som skal legges til grunn for skatteberegningen⁹. Motsatt vil imidlertid skatteyder eventuelt ikke nyte godt av nye skatteregler som fritar en inntektstype fra skatt, og som trer i kraft etter innvinningstidspunktet.

⁵ Se *Zimmer 2009* s. 120, øverste petitavsnitt. For nærmere om tidfesting se del 2.2.

⁶ Se *Zimmer 2009* s. 174-175.

⁷ Se sktl. § 9-1 (1) som angir anvendelsesområdet for reglene i kap. 9 til å gjelde «fastsettelse av gevinst og tap ved realisasjon av formuesobjekt». Se også Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) s. 202 og *Zimmer 2009* pkt. 7.3.5 jf. pkt. 8.7.

⁸ Jf. sktl. § 14-1.

⁹ Se *Zimmer 2009* s. 121 og *Lignings-ABC* s. 861.

Realisasjon gir rettsvirkninger også ved andre bestemmelser i skatteloven ut over § 5-1 jf. § 5-30 sml. § 6-2. For eksempel i § 10-31 og § 10-41 tredje ledd er realisasjonstidspunktet også avgjørende for skatteplikten. Hovedinnholdet i realisasjonsbegrepet må antas å være samsvarende i alle regler i skatteloven som knytter realisasjon til innvinning. Dette gjelder også ved de regler hvor realisasjon ikke får rettsvirkning direkte på grunn av innvinningen i seg selv, men hvor rettsvirkningen følger av at skatteregelen inneholder tidsfrister av betydning for regelens anvendelse, og hvor innvinning ved realisasjon utgjør skjæringstidspunkt for fristberegningen. To eksempler som slik illustrerer realisasjonstidspunktets indirekte virkning på beskatningen, er reglene om skattefritak for visse realisasjonsgevinster i sktl. § 9-3 og unntakene fra den såkalte fritaksmetoden¹⁰ i sktl. § 2-38 tredje ledd b.-e.

Skatteloven § 9-3 inneholder i andre ledd et unntak fra hovedreglen om skatteplikt på realisasjonsgevinster ved realisasjon av egen boligeiendom. Realisasjon av egen boligeiendom vil være skattefri så lenge skatteyder har eid og brukt eiendommen som egen bolig «i minst ett av de to siste årene før realisasjonen». Realisasjonstidspunktet vil i mange tilfeller dermed avgjøre om realisasjonen er skattefri eller ikke. Tilsvarende, men motsatt er realisasjonstidspunktet avgjørende for om eventuelt tapsfradrag kan kreves jf. § 9-4.

Skatteloven § 2-38 inneholder regler som på nærmere vilkår fritar visse typer skattesubjekter, i all hovedsak aksjeselskaper eller tilsvarende, fra skatteplikt på sine gevinster ved realisasjon av aksjer eller mottak av visse utbytter. Regelen er et unntak fra hovedregelen i § 10-11 og § 10-31. Etter § 2-38 tredje ledd b.-e. følger det imidlertid flere unntak fra dette skattefritaket ved eierandeler i utenlandske selskaper og ansvarlige selskaper. Kommer et av unntakene til anvendelse er ikke realisasjonsgevinsten skattefri etter § 2-38 første ledd jf. andre ledd. I flere av unntakene er realisasjon skjæringstidspunkt for et vilkår om eietid. Er eietiden ikke innfridd, kommer ikke § 2-38 første ledd til anvendelse, og gevinsten er skattepliktig.

Til slutt nevnes det at innvinningstidspunktet kan være avgjørende for hvilket subjekt som skal *tilordnes*¹¹ en bestemt inntekt. Tilordning av inntekt bestemmer hvem som er ansvarlig for et skattekrav, og tilordning skjer hos det skattesubjekt som har innvunnet inntekten. Den som ilegges skatteplikt må derfor ha hatt tilstrekkelig tilknytning til gevinsten på innvinningstidspunktet. Inngår for eksempel et formuesobjekt i et uskiftebo hvor det

¹⁰ For nærmere behandling av fritaksmetoden se bl.a. *Zimmer 2009* s. 304 flg. og *Gjems-Onstad 2008* s. 654 flg.

¹¹ Se *Zimmer 2009* s. 111.

gjennomføres skifte i samme tidsrom som formuesobjektet realiseres, vil det kunne oppstå spørsmål om hvem, ektefellen i uskifte eller arvingene, som skal tilordnes gevinsten¹².

2 Noen metodeforhold med spesiell betydning

2.1 Legislative hovedhensyn

2.1.1 Kort om legalitetsprinsippet og forholdet til gjennomskjæring

Et viktig hensyn ved utformingen og tolkningen av skatteregler er *legalitetsprinsippet*. Skattereglenes funksjon er å gi hjemmel til å pålegge skattesubjektet plikt til å ensidig overføre kontante penger til staten uten konkret vederlag¹³. Dette er et bebyrdende inngrep i borgerens rettstilling og krever etter legalitetsprinsippet hjemmel i lov.

På grunn av hjemmelskravet følger det av alminnelige rettskildelære at en vanlig språklig forståelse av lovteksten skal ha stor betydning i avgjørelsen av tolkningsspørsmål. Innen skatteretten får imidlertid ofte andre rettskildefaktorer og hensyn stor vekt relativt til ordlyden, selv om tolkningen foregår på legalitetsprinsippets område. Innenfor oppgaven kan særlig forholdet mellom legalitetsprinsippet og gjennomskjæring på ulovfestet grunnlag være av betydning.

Ved gjennomskjæring på ulovfestet grunnlag har domstolene adgang til å tilsynelatende tolke bort ordlyden i en skatteregel for å forhindre at skatteyter på illojal måte omgår¹⁴

¹² Se Rt. 1965 s. 1094.

¹³ Definisjonen er hentet fra *Zimmer 2009* s. 27.

¹⁴ Omgåelseslæren er utviklet i samspill mellom høyesterettspraksis og juridisk teori. Se *Zimmer 2009* s. 63.

Omgåelsenormen kan grovt angitt, anvendes der skatteyters handlinger har gitt fordeler ved beskatningen, som

skatteregler for å slippe skatteplikt eller oppnå fradragsrett. I noen tilfeller kan imidlertid omgåelse av skatteregler også forhindres ved anvendelse og tolkning av kravet til realisasjon. Når de samme hensyn som kan begrunne gjennomskjæring på ulovfestet grunnlag gjør seg gjeldende ved tolkningen av realisasjonsbegrep, er det et spørsmål om tolkningen av realisasjonsbegrepet kan medføre et resultat som strekker seg ut over ordlyden i større grad enn den ellers kunne ha gjort¹⁵.

Det er imidlertid ikke tvil om at legalitetsprinsippet fremdeles yter motstand mot tolkning i strid med lovteksten, og vil sette en grense for når gjennomskjæring kan skje fordekt som tolkning av realisasjonsbegrepet. På den andre side kan det diskuteres om domstolene i de fleste gjennomskjæringstilfeller ikke nødvendigvis gjør en tolkning som kommer i strid med ordlyden, men heller foretar en rekarakterisering¹⁶ av det faktum som er grunnlag for anvendelsen av den aktuelle skatteregel. I så tilfelle kommer ikke gjennomskjæringen i motstrid med den objektive ordlyd i skatteloven, og står dermed ikke i spenning til legalitetsprinsippet. Rekarakterisering av faktum kan slik slik være et alternativ til tolkninger som strekker realisasjonsbegrepet ut over en naturlig språklig forståelse av realisasjonsbegrepet.

2.1.2 Skatteevneprinsippets tilknytning til realisasjonstidspunktet

Et annet viktig hensyn i norsk skattelovgivning og tolkningen av denne, er *skatteevneprinsippet*. Prinsippet innebærer i tradisjonell betydning et krav til at skattebelastningen skal tilpasses skatteyterens økonomiske evne til å bære den¹⁷. Skattereglene bør derfor i størst mulig utstrekning i tillegg til størrelsen på skatteyters inntekt, også ta hensyn til skatteyters utgifter og forsørgelsesplikter. En konsekvens av dette er bruken av nettoskatter hvor nettoinntekten danner grunnlag for skatteberegningen. Nettberegning sikrer at de deler av bruttoinntekten som er brukt til utgifter ved inntektsopptjeningen, og som ikke bidrar til skatteevnen, ikke beskattes.

På den andre side taler skatteevneprinsippet for et progressivt skattesystem hvor de med større inntekter og da nominelt større skatteevne, betaler en større andel av sin inntekt i skatt

representerer en illojal å omgåelse av skattereglene og skatteyters handlinger hovedsaklig har hatt dette som formål. Læren er allment akseptert og det finnes innslag av den i nyere lovgivning jf. f.eks. sktl. § 14-90.

15 Se *Zimmer 2009* s. 255, i petitavsnitt om avgjørelsen i Rt. 2002 s. 798 som synes å strekke realisasjonsbegrepet svært langt. Forfatteren argumenterer for at Høyesterett burde ha avgjort saken etter ulovfestede omgåelsesregler.

16 *Zimmer 2009* s. 63, i øverste petitavsnitt.

17 *Zimmer 2009* s. 31-32 og *Gjems-Onstad 2008* s. 46.

enn de med lav inntekt. For å oppnå et system hvor de med større inntekt betaler en større andel skatt, kan det paradoksalt nok være nødvendig med bruttoskatter for inntekter av en viss størrelse.

For kravet til innvinning har imidlertid skatteevneprinsippet en annen viktig betydning, utover de tradisjonelle spørsmål om bruken av netto- og bruttoskatter. En inntektsmulighet gir ikke i seg selv skatteevne. Det er kun de faktiske og aktuelle inntekter hos skatteyter som gir skatteevne. Slik er kravet til innvinning et direkte utslag av skatteevneprinsippet. Med andre ord er spørsmålet om innvinning, et spørsmål om skatteyter har tilstrekkelig tilknytning til en inntekt, til at inntekten gir ham skatteevne. Realisasjonstidspunktet er dermed uttrykk for når en gevinst faktisk foreligger og er aktuell for skatteyter. Dette kan sammenfattes i et spørsmål om når gevinsten er *aktualisert* hos skatteyter.

2.1.3 Betydningen av hensynet til symmetri

I skatteretten er det en grunnleggende tanke bak lovgivningen at inntekter og kostnader av samme art, i størst mulig grad¹⁸ skal behandles likt ved beskatning. Når skatteyter beskattes for en fordel, bør også kostnader skatteyter har hatt for å skaffe seg fordelen gi adgang til fradrag. Manglende symmetri kan medføre at skatteyter påføres utilsiktet bruttobeskatning. På den andre side bør heller ikke adgangen til fradrag være større enn skatteplikten for samme eller liknende inntektstyper. Her vil manglende symmetri kunne påvirke hvor skatteyterne plasserer sine kostnader og inntekter, og dermed ha betydning for både skatteproveny og kapitalstrømmene i samfunnet¹⁹. Ved tolkningen av skatterettslige regler fører *hensynet til symmetri* til at utgangspunktet er at det tolkningsalternativ, som medfører en løsning som gir best symmetri mellom inntekter og fradrag, bør velges.

For spørsmålet om innvinning av gevinst ved realisasjon, har hensynet til symmetri også en konkret innvirkning på rettskildetilfanget. Hensynet til symmetri fører til at tap ved

¹⁸ Full symmetri mellom beskatning av fordeler og fradrag for kostnader og tap, lar seg ikke gjennomføre fullt ut. Tilsiktede forskjeller foreligger som utslag av ønsket politikk, og andre brudd med symmetri foreligger fordi det er vanskelig å ta høyde for alle tenkelige tilfeller i lovgivningen. Rettspraksis viser imidlertid at symmetrihensyn har stor vekt ved tolkningen av skatteregler. Se f.eks. Rt. 2006 s. 349.

¹⁹ For eksempler på det siste se *Zimmer 2009* s. 34.

realisasjon gir rett til fradrag «i samme utstrekning som en gevinst er skattepliktig» jf. skatteloven § 9-4 første ledd. Dette betyr at realisasjonstidspunktet danner et felles tidspunkt for når, både gevinster og tap aktualiseres hos skatteyder²⁰. Rettspraksis og andre rettskilder knyttet behandlingen av fradrag og fradragstidspunktet, er derfor relevante for å belyse grensene for når innvinning av gevinst ved realisasjon foreligger.

2.2 Betydningen av forholdet til realisasjonsprinsippet

Oppgavens tema er innholdet i realisasjonsbegrepet som innvinningskriterium.

Realisasjonsbegrepet er imidlertid også en del av andre regler i skatteloven. Et viktig eksempel på annen bruk av realisasjonsbegrepet er hovedregelen om tidfesting i skatteloven § 14-2²¹.

Regler om tidfesting bestemmer når en inntekt hos skatteyder, faktisk skal komme til beskatning²². Dette omtales ofte som regler for inntekters *periodisering*, og kan medføre at en inntekt kommer til beskatning i en annen inntektsperiode²³ enn den er innvunnet.

Gevinstinntekter som skatteyder har innvunnet «ved overføring fra andre», altså ved de tilfeller etter § 9-2 hvor skatteyder overfører eiendomsrett i formuesobjekt mot vederlag, skal etter § 14-2 første ledd andre setning komme til beskatning når skatteyder får en «ubetinget rett» til vederlaget. Dette tidspunktet er i forarbeider og juridisk litteratur antatt å gi uttrykk for et *realisasjonsprinsipp*²⁴.

Ubetinget rett til vederlaget får skatteyder i det han har ytt sitt etter avtalen, ved å overføre eiendomsretten i formuesobjektet til kjøper, slik at han får posisjon som ensidig kreditor for kravet på vederlag²⁵. Når både innvinning og tidfesting knytter seg til et realisasjonsbegrep er spørsmålet om det krav til ubetinget rett til vederlag, som stilles ved tidfesting av gevinst,

²⁰ Se note 18 sml. note 6.

²¹ Se Hauge 2001 s. 25-26.

²² Se Zimmer 2009 s. 307 og Hauge 2001 s. 24.

²³ Se sktl. § 14-1.

²⁴ Se f.eks. Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) s. 107 og Hauge 2001 s. 18.

²⁵ Se Hauge 2001 s. 51 med videre henvisning til Ot. prp. nr. 35 (1990 -1991) s. 347.

også medfører at skatteyder må ha ubetinget rett til vederlag for å innvinne en gevinst. Med andre ord er det et spørsmål om vilkårene for å anse eiendomsretten overført, er de samme ved innvinning av gevinster, som ved tidfesting av gevinster.

Selv om forarbeidene til dels er motstridende²⁶, har rettspraksis²⁷ slått fast at det ikke er noe krav, at skatteyder skal ha fått en ubetinget rett til vederlaget, for at det skal foreligge innvinning av gevinst ved overføring av eiendomsrett mot vederlag. Dette innebærer at det mellom innvinning og tidfesting, vil kunne være forskjell i innhold til det krav som stilles til at eiendomsretten må være overført. Metodisk er det derfor viktig å vite at realisasjonsbegrepet ikke nødvendigvis har sammenfallende innhold fra et sted til et annet i skatteretten.

3 Realisasjon som innvinningskriterium for gevinster

3.1 Innledningsvis om innvinning ved realisasjon

3.1.1 Fordel som må gi skatteevne

Som nevnt er det et grunnvilkår for beskatning av inntekter at den aktuelle fordel er innvunnet hos skatteyder. Dette krav til innvinning følger av skatteloven § 5-1 første ledd.

Der heter det:

«Som skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet...»

²⁶ Se under del 3.4.2.2.

²⁷ Se f.eks. Rt. 1995 s. 872 og Rt. 2009 s. 1208. Avgjørelsene er nærmere behandlet i oppgavens del 3.4.3 flg.

For gevinster følger det særskilt av andre ledd første setning at:

«Som skattepliktig inntekt anses gevinst ved realisasjon av formuesobjekt utenfor virksomhet, sml. § 5-30.»

Gjennom hovedregelen for inntekt i § 5-1 gjelder kravet til innvinning for alle typer fordeler²⁸ som er gjort skattepliktige etter skatteloven. Kravet til innvinning sikrer at fordeler fra alle inntektskilder må ha aktualitet hos skatteyter, og ikke kun er en inntektsmulighet. Som del 2.1.2 viser er det kun de inntekter som er aktualisert, som gir skatteyter skatteevne og kan danne grunnlag for skatteplikt. Sagt med andre ord er innvinning et krav til fordelens aktualitet hos skatteyter, som er nødvendig for at skatteplikt skal foreligge. Innvinning må derfor foreligge ved alle inntektstyper, før inntekten kan danne grunnlaget for beregningen av skatteplikten og bli skattepliktig²⁹.

Når det gjelder innvinning av fordel i form av gevinst, er gevinstbegrepet uttrykk for et nettobegrep, som tilsvarer differansen mellom skatteyters *inngangsverdi* og *utgangsverdi* i formuesobjektet. Er differansen negativ i forhold til inngangsverdien, foreligger ikke gevinst, men tap. Ved tap gjelder regelen for pådragelse av tap i § 6-2. Aktualisering av gevinst forutsetter derfor at det er mulig å fastslå om realisasjon av formuesobjektet innebærer gevinst eller tap.

For å avgjøre om det foreligger en aktuell gevinst hos skatteyter er derfor avklaringen av formueobjektets inngangsverdi og utgangsverdi sentral. Litt upresist angitt er utgangspunktene at inngangsverdien tilsvarer skatteyters kostpris ved anskaffelsen av formuesobjektet. På den andre side tilsvarer vederlaget skatteyter oppnår ved realisasjonen utgangsverdien. Fra disse utgangspunkter finnes det nærmere regler for hvilke forhold som inngår i, og hvordan beregningen av inn- og utgangsverdi, skal skje³⁰. En nærmere behandling av reglene for fastsettelse av inngangs- og utgangsverdier, ligger imidlertid ikke

28 Se *Zimmer 2009* s. 126 flg. Begrepet omfatter grovt angitt i utgangspunktet alle goder og posisjoner av økonomisk verdi, som andre enn den som sitter med godet ikke kan oppnå uten å pådra seg utgifter. Det omfatter også alle naturalytelser av økonomisk verdi jf. sktl. § 5-12.

29 Dette ligger også til grunn i Rt. 2009 s. 1208 avs. 37. Se note 27.

30 Se *Zimmer 2009* kap. 9 for nærmere om reglene for fastsettelse av inngangs- og utgangsverdier. Se også *Gjems-Onstad 2008* kap. 24.

innenfor denne oppgavens ramme. Hovedpoenget er at *vederlaget*, som uttrykk for utgangsverdien, i mange tilfeller er sentral i å kunne avgjøre når en gevinst er aktualisert hos skatteyder, og dermed representerer en fordel som gir skatteevne.

3.1.2 Fra hvilke objekter kan gevinst innvinnes ved realisasjon?

En forutsetning for å finne grensen for hvilke fordeler som representerer gevinster som kan innvinnes ved realisasjon, er å fastsette hvilke objekter som kan gi gevinst som innvinnes ved realisasjon. Etter § 5-1 andre ledd sml. § 5-30 andre ledd jf. § 9-1 er det gevinster som stammer fra «formuesobjekt» som kan innvinnes ved realisasjon. Spørsmålet er hvilke objekter som omfattes i en skatterettslig forståelse av begrepet «formuesobjekt».

Ut i fra en vanlig språklig forståelse av begrepet omfatter det alle ting av økonomisk verdi. Begrepet er imidlertid ikke begrenset til å gjelde kun fysiske ting, *realobjekter*³¹. Et formuesobjekt kan i skattelovens forstand også være *finansgjenstander*³² som for eksempel aksjer, fordringer eller andre verdipapirer. Videre er ulike typer *immaterielle rettigheter*³³ omfattet. Viktig er det også at *begrensede rettigheter* i alle de nevnte objekter, er et formuesobjekt som kan realiseres³⁴.

Mange objekter som faller inn under begrepet formuesobjekter vil imidlertid i de fleste praktiske tilfeller være unntatt fra beskatning. Av skatteloven § 9-3 følger det unntak på nærmere vilkår for flere formuesobjekter, hvis de realiseres «utenfor virksomhet». Blant de viktigste er innbo og løsøre, muntlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev, boligeiendom og fritidsbolig.

Noen særlige objekter som innvinnes ved realisasjon fremgår av §§ 9-9 – 9-12. I § 9-9 første setning er valutagevinst som følger av muntlige fordringer og andre gjeldsbrev enn mengdegjeldsbrev, objekt for innvinning ved realisasjon. I andre setning er også valutagevinst ved innfrielse av gjeld skattepliktig. Dette er imidlertid en innvinning ved innfrielse av gjeld, og ikke innvinning ved realisasjon. Bestemmelsene i §§ 9-10 – 9-12

31 Se Zimmer 2009 s. 231.

32 Sml. sktl. § 5-20 (1) b. jf. f.eks. § 10-31.

33 Sml. sktl. § 5-20 (1) c.

34 Sml. sktl. § 5-20 (1) d. Se også Hauge 2001 s. 132.

gjelder særlige regler om beskatning ved realisasjon av finansielle opsjoner og lån av verdipapirer, såkalt shortsalg.

3.1.3 En av flere innvinningsformer – grensen mot annen kapitalinntekt

Etter hovedregelen for inntekt i § 5-1 er innvinning av gevinst ved realisasjon, kun en av flere former for innvinning av fordel. Andre innvinningsformer er blant annet innvinning av arbeids- og virksomhetsinntekter, innvinning av fordel ved uttak, og innvinning av kapitalinntekter. Disse innvinningsformene og andre, fremgår av § 5-1 første ledd sett i sammenheng med andre bestemmelser i skatteloven kapittel 5. Særlig betydning for realisasjon som innvinningskriterium, er grensen mot reglene om kapitalinntekter i § 5-1 første ledd jf. § 5-20.

Objektivt omfatter begrepet *kapitalinntekt* både gevinst og annen kapitalinntekt.

Formuesobjekter er det samme som kapitalobjekter, og når gevinst er en fordel knyttet til et formuesobjekt, er gevinst en kapitalinntekt. Ettersom gevinster imidlertid er gitt en egen regel for innvinning i § 5-1 andre ledd, er det vanlig å omtale kun de fordeler som innvinnes etter § 5-1 første ledd jf. § 5-20 som kapitalinntekter³⁵. Disse fordelene omtales mer presist som *kapitalavkastning*.

Hvorvidt en fordel regnes som gevinst eller avkastning fra et formuesobjekt vil kunne ha betydning for om og/eller når fordelen kommer til beskatning. Dette følger blant annet av at gevinst og avkastning kan være omfattet av forskjellige skattefritaksregler, av at innvinningstidspunktet kan variere med inntektstypen, og av at gevinst og avkastning i noen tilfeller følger forskjellige regler for tidfesting³⁶.

Ut i fra en negativ avgrensning sett i forhold til gevinster, omfatter avkastning alle fordeler skatteyder har og får ved å eie et formuesobjekt, som han kan utnytte uten å måtte oppgi eiendomsretten. Dette omfatter blant annet leieinntekter, fordel ved egen bruk,

³⁵ Se Zimmer 2009 s. 156 flg.

³⁶ Se Zimmer 2009 s. 268-269.

renteinntekter, ulike former for utbytte og royalty, fordel ved vederlagsfri bruk av andres eiendeler mv. Som nevnt i del 3.1.2 er også begrensede rettigheter i et formuesobjekt å regne som et eget formuesobjekt. Inntekter fra fremleie vil derfor være avkastning, mens salg av en omsettelig leierett vil kunne medføre gevinst.

Et sentralt fellestrekk ved fordeler som er kapitalavkastning er at fordelene innvinnes løpende ettersom den oppstår. I noen tilfeller kan dette gjøre det vanskelig å avgjøre om en fordel skal rubriseres som gevinst eller avkastning. Et eksempel er salg av fast eiendom hvor betalingen av kjøpesummen fordeles ut i terminer over et lengre tidsrom. Et annet eksempel er der hvor et erstatningskrav etter ødeleggelse av formuesobjekt, betales litt etter litt av skadevolder. Avgjørende må det imidlertid være om eiendomsretten i formuesobjektet er oppgitt, og ikke om vederlaget betales løpende over en viss tid.

Løpende betaling av vederlag ved realisasjon, medfører imidlertid ofte at skatteyder mottar rente i tillegg til vederlaget. Denne fordelene skal i utgangspunktet beskattes som kapitalavkastning jf. § 5-20³⁷. For andre eksempler på situasjoner det er vanskelig å trekke grensen mellom gevinst og avkastning vises det til *Zimmer 2009* punkt 8.8.2 – 8.8.6.

3.2 Hovedregelen om realisasjon - skatteloven § 9-2

3.2.1 Innledningsvis om regelen og dens grunnvilkår

Skatteloven § 9-2 gir regelen for hva realisasjon omfatter. Med andre ord gir § 9-2 første ledd første setning en definisjon av realisasjonsbegrepet³⁸. Regelen var ny ved Skattereformen 1992 og ble gitt med den hensikt å likebehandle gevinster og tap, i og utenfor næring³⁹. Det var videre et mål å minke betydningen av forskjellen mellom kapitalavkastning og kapitalgevinst. Den nåværende ordlyd og plassering fikk bestemmelsen ved lovendring i 1999.

³⁷ Se *Zimmer 2009* s. 269.

³⁸ Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) s. 68.

³⁹ Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) s. 303.

Bestemmelsen i § 9-2 gjelder jf. § 9-1, for alle «gevinster og tap» følgende realisasjon av formuesobjekt, med mindre «annet er bestemt eller følger av sammenhengen». Innholdet i realisasjonsbegrepet, og da spesielt de eksempler på realisasjon som er gitt i bestemmelsens første og tredje ledd, er en lovfesting av tidligere retts- og ligningspraksis⁴⁰. Dette innebærer at høyesterettspraksis som gjelder både realisasjon av gevinster og tap, også fra før skattereformen 1992 er relevant og viktig for forståelsen av realisasjonsbegrepet.

I § 9-2 første ledd første setning er grunnvilkårene for når et formuesobjekt anses realisert gitt. Ordlyden er som følger:

«Realisasjon omfatter overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett...»

Ut i fra en vanlig forståelse av ordlyden vil realisasjon foreligge der skatteyter overfører sin eiendomsrett i formuesobjekt mot en form for motytelse, eller der han av annen grunn mister eiendomsretten i formuesobjektet. Ordlyden gir anvisning på to hovedgrupper av tilfeller realisasjon foreligger, *overføringstilfellene* og *opphørstilfellene*. Dette gir uttrykk for to alternative hovedformer for realisasjonsbegivenheter, som skatteyter kan innvinne gevinster fra. Ved overføringstilfellene kan gevinst innvinnes fra formuesobjekt ved en overføring av eiendomsrett til en annen mot vederlag. I opphørstilfellene kan gevinst innvinnes hvis eiendomsretten i formuesobjektet opphører.

De to formene for realisasjon er *alternative* i den betydning at det er tilstrekkelig for realisasjon at vilkårene i et av dem er tilstede. Felles for de begge er at realisasjon krever at skatteyter enten ved opphør eller overføring oppgir sin eiendomsrett i formuesobjektet. Eiendomsrettsbegrepet og herunder hvordan eiendomsrett i formuesobjekt oppgis, er derfor sentralt for å kunne avklare innholdet i realisasjonsbegrepet i § 9-2. I spørsmålet om når realisasjon foreligger etter § 9-2 første ledd første setning må derfor forholdet til eiendomsrettsbegrepet undersøkes nærmere.

Det finnes også andre former for realisasjon. Skatteloven § 9-2 andre ledd inneholder en regel hvor «stiftelse av varig rettighet» på nærmere vilkår likestilles med realisasjon. Utgangspunktet er som i del 3.1.2 at

⁴⁰ Se note 38.

skatteyters rettighetsstiftelser i et formuesobjekt ikke medfører realisasjon, men innvinnes som kapitalinntekt. Dette er en konsekvens av at det ikke foreligger noen bortfall av eiendomsrett. Ved varige rettighetsstiftelser stiftes imidlertid rettigheten i formuesgodet for 99 år eller mer⁴¹, og er da ansett å ha så stor likhet med bortfall av eiendomsretten at realisasjon foreligger. Denne formen for realisasjon må antas å følge vilkårene om eiendomsrettsoppgivelse i første ledd første setning så langt de passer.

3.2.2 Eiendomsrettens overgang eller opphør – skjæringstidspunkt for aktualisering av gevinst

Begrepet eiendomsrett er sentralt i § 9-2 første ledd første setning. Det å avklare når skatteyter er eier av et objekt, er en forutsetning for å kunne avgjøre når eiendomsretten blir overført eller opphører hos skatteyter. Realisasjon som innvinningskriterium skal sikre at gevinst fra formuesobjekt er en realitet som er aktualisert hos skatteyter, på en måte som gir ham skatteevne⁴². Eiendomsrettens overgang eller opphør er uttrykk for et skjæringstidspunkt for når skatteyters tilknytning til formuesobjektet, er bortfalt på en slik måte at skatteyters eierinteresse i formuesobjektet er gått over og nå utgjør en gevinst eller et tap. Spørsmålet om når eiendomsretten er overført eller opphørt, er derfor egentlig et spørsmål om når gevinsten er aktualisert hos skatteyter.

Eiendomsrettsbegrepet beskriver den *tilknytning* skatteyter har til et formuesobjekt, og som innebærer at han er eier av objektet. Hvilke tilknytning som kreves for å være eier, avgjør samtidig når tilknytningen til formuesobjektet ikke er tilstrekkelig til å anse skatteyter som eier. På dette tidspunktet vil skatteyter ikke lenger være eier av formuesobjektet, og gevinst eller tap fremstår på bakgrunn av krav på vederlag eller andre rettsposisjoner av økonomisk verdi, som trer i stede for eiendomsretten. Spørsmålet er hvilke tilknytning mellom skatteyter og formuesobjekt som er tilstrekkelig, og hvilke som ikke er tilstrekkelig, til å anse skatteyter som eier av formuesobjektet.

Utgangspunktet i skatteretten er at rettslige begreper skal legges til grunn med det innhold som følger av det underliggende rettsforhold eller rettsområde⁴³. Er det imidlertid tale om begreper som har et uensartet og uavklart innhold, vil innholdet i begrepet i større grad påvirkes av de skatterettslige hensyn og rettskilder

⁴¹ Se *Zimmer 2009* s. 261 med videre henvisning til Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) s. 306.

⁴² Jf. over del 2.1.2.

⁴³ Se *Zimmer 2009* s. 49 flg.

som gjør seg gjeldende. Eiendomsretten er et viktig privatrettslig begrep som anvendes innen mange rettsområder. Eiendomsrettsbegrepet er imidlertid et begrep som ikke kan sies å ha et enhetlig og sammenfallende innhold⁴⁴ på alle rettsområder.

Å være eier av et objekt innebærer i utgangspunktet at et subjekt⁴⁵ har den *totale* og *eksklusive* rådigheten over et objekt⁴⁶. Dette innbefatter retten til å utnytte og bruke objektet som han ønsker, og retten til å nekte andre å gjøre det samme. Denne rett til bruk og kontroll over objektet gjelder både den *fysiske* og *rettslige* rådighet. For å avgjøre hvem som er eier er utgangspunktet derfor at det må foretas en konkret vurdering av hvem som råder rettslig og fysisk over objektet.

I noen tilfeller begrenser lov og andre rettsregler rådigheten med et objekt, men så lenge disse rådighetsinnskrekningene gjelder likt for alle vil det ikke ha betydning for hvem som anses som eier. Eiendomsretten avgrenses derfor tradisjonelt negativt, slik at eiendomsretten anses å omfatte all rådighet over et objekt som ikke er særskilt unntatt⁴⁷.

Så lenge alle rettslige og fysiske råderetter som gir adgang til eksklusivt å bestemme over objektet befinner seg hos ett subjekt, er det en enkelt å identifisere eier. Det er dermed også enkelt å vurdere spørsmålet om når skatteyter har oppgitt eiendomsretten i formuesobjektet. Så lenge skatteyter har eksklusiv råderett over formuesobjektet er ikke eiendomsretten oppgitt. Bortfall av eiendomsrett skjer når tilknytningen mellom skatteyter og formuesobjektet ikke lenger innbefatter en eksklusiv rådighet.

Spørsmålet er når, ved overføring eller opphør av eiendomsrett, tilknytningen mellom skatteyter og formuesobjekt ikke lenger er tilstrekkelig til å si at skatteyter har en eksklusiv råderett over formuesobjektet. Det er altså et spørsmål om hvilken oppgivelse av råderetter som er nødvendig og tilstrekkelig, for at skatteyers eiendomsrett i formuesobjektet er oppgitt og gevinst eller tap aktualiseres.

⁴⁴ Falkanger 2007 s. 38-39.

⁴⁵ Omfatter både fysiske og juridiske subjekter. Se Falkanger 2007 s. 39.

⁴⁶ Falkanger 2007 s. 44-45.

⁴⁷ Se Falkanger 2007 s. 40 med videre henvisninger.

Problemstillingen forutsetter en funksjonell eller relativ forståelse av eiendomsrettsbegrepet. Ved en funksjonell begrepsforståelse anses eiendomsrettsbegrepet ikke i seg selv å ha innhold, men kun å være et koblingsord⁴⁸ for de forskjellige råderetter og beføyelser (funksjoner), tilknytningen mellom rettssubjekt og objekt består av. Dette åpner for å dele opp eiendomsretten i ulike beføyelser, og se det slik at deler av eiendomsretten kan overføres eller opphøre til forskjellig tid.

Ved en relativ⁴⁹ forståelse av eiendomsrettsbegrepet er innholdet i eiendomsretten relativt i forhold til den rettsvirkning, som ut i fra de foreliggende faktiske og rettslige omstendigheter, danner rammen for tolkningen av eiendomsrettsbegrepet. Dette medfører at eiendomsrettsbegrepet ikke nødvendigvis har det samme meningsinnhold fra den ene rettsregel til den andre⁵⁰. Slik kan for eksempel forklares at både innvinning og tidfesting forholder seg til eiendomsrettens overgang via et realisasjonsbegrep, men at innvinning og tidfesting likevel kan foreligge på forskjellige tidspunkt⁵¹.

3.2.3 Realisasjonsformens betydning for hvordan gevinst aktualiseres

Når det skal gis et svar på hvilke råderetter i et formuesobjekt det er tilstrekkelig at skatteyder oppgir, for at eiendomsretten anses bortfalt og gevinst aktualiseres, vil realisasjonsformen ha stor betydning. Selv om utgangspunktet for begge hovedformer for realisasjon i § 9-2 første ledd første setning er at eiendomsretten må være oppgitt, er måten skatteyder oppgir eiendomsretten på svært forskjellig. Forskjellen i hvordan oppgivelsen av eiendomsretten faktisk skjer, betyr at kravet til hvilke råderetter skatteyder må oppgi for at realisasjon foreligger, ikke nødvendigvis er likt mellom overføringstilfellene og opphørstilfellene.

For eksempel har overføring av eiendomsrett som oftest sitt grunnlag i en salgsavtale mellom skatteyder og en kjøper⁵². Allerede på avtaleinngåelsestidspunktet kan derfor skatteyder ha overført sin rettslige råderett til kjøper. Skatteyder er på dette tidspunkt rettslig avskåret fra å selge formuesobjektet til noen andre, pantsette eller stifte begrensede rettigheter i det mv. Den fysiske råderetten over formuesobjektet kan det imidlertid hende,

48 Se note 47.

49 Utviklingen av en relativ forståelse av eiendomsretten følger av den kritikk mot funksjonelle eiendomsrettsbegrepet som fremsettes i *Fleischer 1978*.

50 Se *Solheim 2006* s. 106 med videre henvisning til Rt. 2005 s. 394.

51 Se også *Hauge 2001* s. 133 hvor nødvendigheten av å relativisere utgangspunktet i det funksjonelle eiendomsrettsbegrepet trekkes frem ved tidfesting.

52 Jf. § 9-2 (1) a.

ikke overføres⁵³ til kjøper, før en god tid etter avtaleinngåelsen. Overføringen av rettslige og fysiske råderetter kan slik skje til forskjellig tid. Spørsmålet om tidspunktet for når eiendomsretten anses overført, blir dermed et spørsmål om når skatteyter har oppgitt tilstrekkelig rådighet i formuesobjektet til å aktualisere gevinsten. Dette er et spørsmål som påvirkes av de faktiske omstendighetene i realisasjonsbegivenheten.

I de tilfeller der avtale om overføring og fysisk levering av formuesobjektet skjer samtidig, får imidlertid ikke spørsmålet om hvilke oppgivelse av rådighet som er tilstrekkelig samme betydning. Utgangspunktet er at fysisk *levering* av formuesobjektet fra skatteyter til kjøper er tilstrekkelig for å konstatere overføring av eiendomsrett. Når skatteyter har prestert sin yttelse forutsetter dette samtidig at kjøpers plikt til å yte motvederlag er avklart mellom partene. Rent prinsipielt må det imidlertid også i slike tilfeller, stilles spørsmål om skatteyers overføring av rådighet er tilstrekkelig til å aktualisere gevinsten hos ham.

Ved de realisasjonsbegivenheter som faller inn under opphørsalternativet som realisasjonsform er det en forutsetning, som også legges til grunn i forarbeidene⁵⁴, at det kun er fullstendig opphør av eiendomsrett som medfører realisasjon. For eksempel vil ikke et delvis tap⁵⁵ av formuesobjektet ved beskadigelse være tilstrekkelig. Det er først når tapet er *definitivt* og *totalt*, slik at det ikke finnes noen del av formuesobjektet skatteyter kan råde over, gevinsten er aktualisert. Det betyr at alle rettslige og fysiske råderetter i formuesobjektet må ha opphørt, før realisasjon foreligger.

Som avsnittene over viser må vurderingen av når skatteyter har oppgitt eiendomsretten, gjøres ut i fra hvilke realisasjonsform den foreliggende realisasjonsbegivenhet faller inn under. Hvordan realisasjon faktisk skjer innenfor realisasjonsformene, innebærer at det kan være forskjell på når skatteyers rådighet er oppgitt slik at gevinst aktualiserer seg hos ham.

53 Det vanlige etter alminnelige avtalerett er å anse formuesobjektet fysisk overført når det er levert. Leveringstidspunktet anses i de fleste tilfeller å være når selger ikke lenger har mulighet til å utøve tilbakeholds-/stansingsrett i salgsobjektet. På dette tidspunkt opphører skatteyers fysiske kontroll over objektet. Se bl.a. *Krüger 1999* s. 338 og *Hagstrøm 2003* s. 590-592.

54 Se Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) s. 304.

55 Jf. § 9-2 (1) f.

Dermed vil det kunne være forskjell i innholdet i realisasjonsbegrepet mellom overføringstilfeller og opphørstilfeller. For å behandle spørsmålet om når realisasjon foreligger etter § 9-2 første ledd første setning, må derfor vurderingen av innholdet i realisasjonsbegrepet deles inn etter realisasjonsform.

3.3 Opphør av eiendomsrett uten overføring

3.3.1 Generelt om realisasjonsformen og eksemplene i § 9-2

Innvinning av gevinst ved opphør av eiendomsrett foreligger når skatteyter, på annen måte enn ved overføring av eiendomsrett til et annet subjekt, oppgir eller mister eiendomsretten i et formuesobjekt. Opphørsalternativet ble innført med Skattereformen 1992 og skulle sikre at all «erstatningsutbetaling etter ulykkestilfelle, tyveri o.l. ...»⁵⁶, også utenfor virksomhet ble innvunnet og tatt til beskatning. Før reformen var rettstilstanden slik at denne typen gevinster ikke kom til beskatning utenfor virksomhet. Dette fordi hvis gevinsten ikke kunne regnes som virksomhetsinntekt, var kravet at skatteyter måtte ha overført eiendomsretten i formuesobjektet til et annet subjekt.

I § 9-2 første ledd a.-f. er det gitt viktige eksempler på hvilke tilfeller som etter første ledd første setning er realisasjon. Disse eksemplene er ikke uttømmende, men de gir viktig innsikt i når lovgiver anser gevinst aktualisert hos skatteyter.

På samme måte er det i § 9-2 tredje ledd a.-f. gitt eksempler på tilfeller som ikke er realisasjon. Noen av eksemplene er kodifisering av sikker retts- og ligningspraksis⁵⁷. For opphørsalternativet er det eksemplene i første ledd d.-h. som er interessante. Unntakene i tredje ledd gjelder i hovedsak ulike overføringstilfeller.

Med utgangspunkt i eksemplene på realisasjonsbegivenheter i § 9-2 kan det gis en oversikt over innholdet i realisasjonsbegrepet ved opphørsalternativet. Et fellestrekk for alle eksemplene på realisasjon ved opphør av eiendomsrett, er at eiendomsretten opphører hos

⁵⁶ Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) s. 303.

⁵⁷ Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) s. 68.

skatteyster fordi formuesobjektet *endrer tilstand eller eksistens* fra det opprinnelige. Det er denne endringen som gjør at gevinst eller tap skatteyster får i tilknytning til formuesobjektet, blir aktualisert.

3.3.2 Et krav om faktisk vederlag?

Eiendomsretten i formuesobjektet kan opphøre både som følge av skatteyers egne handlinger, eller som følge av begivenheter utenfor skatteyers kontroll⁵⁸. Ved opphør av eiendomsrett uten overføring er det særlig de begivenheter utenfor skatteyers kontroll som er sentrale. I § 9-2 første ledd f. og g. er tap, ødeleggelse, tilintetgjørelse og utrangering nevnt som eksempler. Dette er begivenheter som endrer tilstanden til formuesobjektet på en slik måte at tap eller gevinst aktualiseres hos skatteyster. Eksempelvis vil en brann som ødelegger en bygning tilhørende et selskap medføre at selskapet har tapt bygningens verdi. Gevinst kan imidlertid følge av forsikrings- eller erstatningsutbetalinger som overgår inngangsverdien.

Ettersom aktualisering av gevinst i utgangspunktet krever at det finnes en gevinst hos skatteyster, kan det stilles et spørsmål om vederlag i form av erstatning e.l., på lik linje som ved overføringsalternativet, er en forutsetning for realisasjon. At det i Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) uttales på side 304 under punkt 29.2.3.2, at realisasjon ved opphør av eiendomsrett på lik linje med realisasjon ved overføring forutsetter et vederlag, taler for en slik vederlagsforutsetning også i opphørstilfellene.

Tas forarbeidene på ordet skulle dette imidlertid bety at realisasjon ikke foreligger, for eksempel der hvor formuesobjektet som ødelegges, ikke er forsikret eller ingen kan holdes erstatningsrettslig til ansvar for dets ødeleggelse. Dette vil medføre at fradrag for tap ikke kan kreves der vederlag ikke ytes. Et vederlagskrav vil dermed medføre at de fleste gevinster ved opphør av eiendomsrett blir skattlagt, mens mange av tapene ikke gir rett til fradrag.

⁵⁸ Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) s. 304-305.

På den andre side er det ut i fra ordlyden i § 9-2 første ledd imidlertid vanskelig å innfortolke et vederlagskrav som vilkår for realisasjon etter opphørsalternativet⁵⁹. Ved bruken av ordet «og» har lovgiver klart angitt at det er to ulike hovedalternativer av begivenheter som kan medføre realisasjon etter § 9-2. Prinsippet om symmetri i skatteretten, som også fremgår konkret av § 9-4 første ledd, taler også i mot en slik innfortolkning.

Sammenhengen mellom innvinning av gevinst og tap, hensynet til symmetri og ordlyden taler derfor avgjørende i mot en forståelse av opphørsalternativet som forutsetter et faktisk vederlag for at realisasjon skal foreligge. Vurderingen av om og når gevinst er aktualisert hos skatteyder må derfor objektiviseres. Det avgjørende er når gevinst eller tap som har direkte tilknytning til formuesobjektet lar seg avklare, uavhengig om det foreligger et faktisk vederlag.

Det kan innvendes at når det ikke stilles krav til vederlag, er det en fare for at skatteyder ved egne handlinger selv endrer tilstanden til formuesobjekter for å oppnå tapsfradrag⁶⁰. På lik linje med andre pro forma- eller hovedsaklig skattemotiverte transaksjoner, bør imidlertid dette problemet reguleres ved at det er reelle innhold i transaksjonen som legges til grunn eller ved at det skjer gjennomskjæring etter ulovfestede regler.

Det er imidlertid ingenting i veien for at realisasjon etter opphørsalternativet i tilfeller som ikke er direkte motivert av å oppnå utilbørlig tapsfradrag, kan foreligge der hvor skatteyder står bak endringen i formuesobjektet tilstand. Dette gjelder også de tilfeller der endringen følger av at det er ytt et vederlag til skatteyder. Dette kan for eksempel være tilfellet ved endelig avkall på rettighet, sml. § 9-2 første ledd e.

Et praktisk eksempel på dette foreligger der eier av en herskende eiendom mot vederlag sletter en negativ servitutt som påligger en tjenende eiendom⁶¹. Merk at det er rettigheten, og ikke eiendommen som er objektet for realisasjon. Det er eiendomsretten i rettigheten og ikke i eiendommen som opphører. Alle former for

⁵⁹ I samme retning *Zimmer 2009* s. 254.

⁶⁰ Dette er særlig aktuelt hvis formuesobjektet har høy inngangsverdi, men nå har svært lav eller ingen markeds- eller omsetningsverdi.

⁶¹ *Zimmer 2009* s. 256.

oppgivelse av allerede eksisterende bruksretter og andre begrensede rettigheter medfører derfor realisasjon.

3.3.3 Kravet til et definitivt og totalt opphør

Etter forarbeidene anses ikke en delvis ødeleggelse av et formuesobjekt å være realisasjon⁶². Ut av dette kan det sluttet at det kun de *definitive* og *totale* ødeleggelser som medfører realisasjon ved opphør av eiendomsrett. Dette medfører tilstandsendringen i formuesobjektet må ha medført at skatteyder har oppgitt eiendomsretten fullt ut. Det betyr at skatteyder må ha oppgitt all rettslig og fysisk rådighet over formuesobjektet. Først da aktualiseres et tap eller en gevinst hos skatteyder og medfører realisasjon. At skatteyder råder over det som trer i stede for formuesobjektet som f.eks. skrapmetall etter en brann i en bygning, hindrer selvfølgelig ikke ødeleggelsen i å være definitiv og total⁶³.

En konsekvens av kravet til definitiv og totalt opphør av eiendomsrett, er at gevinst som følger av erstatning utbetalt på bakgrunn av delvis skade på formuesobjekt ikke er gjenstand for skatterettslig innvinning⁶⁴.

Særlige spørsmål oppstår derfor hvis et skadet formuesobjekt, hvor det er mottatt erstatning for skaden, senere realiseres⁶⁵.

Når det gjelder *utrangering* som nevnt i § 9-2 første ledd g. er dette en særskilt tilstandsendring hvor formuesobjektet over tid har mistet sin opprinnelige funksjon hos skatteyder på grunn av slitasje, teknisk utdatering, økonomisk ineffektivitet eller lignende. Gevinst som følge av utrangering er ikke særlig praktisk, men tap er derimot ofte aktuelt. Et spesielt moment ved denne formen for realisasjon er at det må gjøres et unntak fra kravet til at skatteyder må oppgi all sin rådighet over formuesobjektet.

Et utrangert formuesobjekt kan fremdeles være i skatteyers eie i det dets funksjonssvikt medfører en funksjonsendring som innebærer at objektet ikke lenger er til nytte eller i bruk hos skatteyder. Når formuesobjektet som i de fleste tilfeller er et driftsmiddel i virksomhet

62 Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) s. 304.

63 Men verdien av restsurrogatet inngår selvfølgelig i beregningen av gevinst eller tap.

64 Se *Zimmer 2009* s. 254.

65 Se *Zimmer 2009* pkt. 9.3.5.

«tas ut av bruk fordi det ikke lenger er regningssvarende å bruke det»⁶⁶, foreligger realisasjon. Skal realisasjon ved utrangering ha praktisk funksjon må det avgjørende være at det er funksjonsendringen som er definitiv og total. Når det er klart at formuesobjektet ikke lenger er i bruk hos skatteyder, vil et eventuelt tap eller gevinst være realisert.

Utrangering som realisasjonsbegivenhet må ses i nær sammenheng med skattelovens regel i § 14-44 om realisasjon av driftsmidler som saldoavskrives. Ettersom utrangering er en særegen form for realisasjon må unntaket fra kravet om definitiv og total opphør av eiendomsrett, anses å ha liten betydning for andre realisasjonsbegivenheter.

3.4 Overføring av eiendomsrett mot vederlag

3.4.1 Eksemplene i § 9-2 og vederlagets sentrale betydning

Som nevnt danner eksemplene på realisasjonsbegivenheter som finnes § 9-2 første ledd a.-f. og eksemplene på tilfeller som ikke skal regnes som realisasjon i § 9-2 tredje ledd a.-f., et viktig utgangspunkt for å avklare innholdet i realisasjonsbegrepet i § 9-2 første ledd første setning. For overføringsalternativet som realisasjonsform er særlig forholdet til unntakene i tredje ledd sentrale, ettersom unntakene ofte belyser grensetilfellene for når gevinst eller tap aktualiseres hos skatteyder. Under vil de viktigste eksemplene på, og unntak fra realisasjon, gjennomgås med sikte på avdekke grensene for realisasjonsbegrepet ved anvendelsen av overføringsalternativet.

Ved overføring av eiendomsrett mot vederlag som realisasjonsform, er det frivillige salg av formuesobjekt, den sentrale realisasjonsbegivenhet. Etter § 9-2 første ledd a. medfører «salg og gavesalg» realisasjon. Motsetningsvis vil en ren «gaveoverføring» jf. tredje ledd a. ikke være realisasjon. Grensedragningen mellom et gavesalg og en gaveoverføring, kan imidlertid være vanskelig å trekke⁶⁷. At realisasjon også omfatter gavesalg, medfører at det

⁶⁶ *Zimmer 2005* s. 249. Uttalelsen er av ukjent grunn endret i *Zimmer 2009*.

⁶⁷ Utgangspunktet er at de privatrettslige begreper legges til grunn også i skatteretten. Se del 3.2.2. I *Zimmer 2009* s. 51 påpekes det imidlertid at gavebegrepet i skatteretten ikke nødvendigvis er fullt ut sammenfallende med forståelsen i privatretten. Trolig vil det skatterettslig være nok med en vederlagsfri formuesoverføring, slik at det ikke stilles krav til gavehensikt.

ikke kan stilles krav til at salget må foregå på ordinære markedsvilkår. Spørsmålet er hvor stort vederlaget må være for at overføringen kan regnes som et gavesalg.

I Nielsen-dommen publisert i Rt. 2001 s. 282 drøfter Høyesterett spørsmålet. Saken gjaldt en mann som hadde tegnet aksjer for en betydelig sum og hvor aksjene hadde fått et betydelig verdifall. Aksjene ble derfor solgt til sønnen for 1200 kroner, med den hensikt å realisere tapet og kreve fradrag i inntekt. Den lave salgssummen som ble betegnet som symbolsk, var ikke nok til anse overføringen som et gavesalg. Med støtte i administrative uttalelser og forarbeider uttales det på side 288:

«Det er ikke naturlig å tale om gavesalg med mindre vederlaget med rimelighet kan betegnes som en salgssum. Dette forutsetter at det har en økonomisk realitet og ikke er minimalt i forhold til det som overdras.»

Vederlaget trenger på den andre side ikke å være en salgssum i kontante penger. Vederlag som ytes skatteyster på bakgrunn av overføringen av eiendomsretten i formuesobjektet, kan gis på alle måter som innebærer en skatterettslig fordel⁶⁸. I tillegg til kontante penger omfattes derfor alle former for naturalytelser med økonomisk verdi jf. skatteloven § 5-12. Dette innebærer at alle former for personlig tjenesteyting eller bytte av formuesobjekter gir vederlag, og er realisasjon sml. § 9-2 første ledd c. Et annet eksempel på realisasjon, hvor vederlaget ikke består i kontante penger, er gjeldsovertakelse hvor kjøperen overtar formuesobjektet fra skatteyster mot å overta gjelden⁶⁹.

Et spørsmål som kan stilles er om det er et absolutt krav at vederlaget må ha økonomisk verdi for at det kan skje realisasjon etter overføringsalternativet. I sitatet over fra Nielsen-dommen er det forutsatt at vederlaget må ha en «økonomisk realitet». I ordlyden i § 9-2 første ledd første setning, synes imidlertid alle former for «vederlag» å være tilstrekkelig. Spørsmålet er for eksempel hvis skatteyster gir fra seg et formuesobjekt med stor økonomisk verdi i bytte mot fotografier eller brev med stor personlig affeksjonsverdi, om det foreligger

⁶⁸ Se Zimmer 2009 s. 257.

⁶⁹ Zimmer 2009 s. 257 jf. pkt. 9.2.

realisasjon slik at han kan føre tapet på formuesobjektet til fradrag i inntekt.

Fotografiene eller brevene er objektivt å regne som et vederlag i transaksjonen. At de ikke har økonomisk verdi vil imidlertid kunne gi uheldige utslag. Ved å gjennomføre en overføring av eiendomsretten i et verdifullt formuesobjekt, mot vederlag i ting med ingen eller svært lav verdi, til for eksempel et familiemedlem eller et egenkontrollert selskap, vil skatteyder kunne oppnå et stort tap som kan føres til fradrag i inntekt uten at tapet er reelt. Situasjonen har klare paralleller til den situasjon som er beskrevet i Nielsen-dommen. Ved realisasjon etter overføringsalternativet, må det derfor tolkes inn et absolutt minstekrav til at vederlaget representerer en økonomisk realitet.

For gavesalgstilfellene trekker Høyesterett i Nielsen-dommen dette synet ennå lenger. Det forutsettes her at selv om vederlagsdelen representerer en tilstrekkelig økonomisk realitet, skal ikke gaveelementet inngå i det tap det kan kreves fradrag for⁷⁰.

At de fleste eksempler på realisasjon etter overføringsalternativet gjelder salg eller tilsvarende frivillig overføring, kan tilsi at skatteyters medvirkning i salget er en forutsetning for realisasjon i overføringstilfellene. Det er imidlertid klart at også noen former for overføring som kan gjennomføres mot skatteyters vilje, kan medføre realisasjon. I § 9-2 første ledd b. er «tvangsavståelse» å regne som realisasjon. Eksempler er blant annet ekspropriasjon, odelsløsning og tvangssalg. Ettersom eksemplene er ikke er uttømmende kan det også tenkes andre overføringer som gjennomføres mot skatteyters vilje på bakgrunn av lovlig tvang. Et unntak fra skatteplikt ved tvangsavståelser fra visse konkurs- og administrasjonsbo, finnes i skatteloven § 2-33⁷¹.

At realisasjonsbegrepet omfatter tvangsavståelser betyr at skatteyder i noen tilfeller mister muligheten til å planlegge når han ønsker å realisere et bestemt formuesobjekt, og dermed kunne planlegge når gevinstbeskatningen skal gjennomføres. Dette kan noen ganger medføre store ulemper for skatteyder, blant annet med tilgangen til likvide midler å betale skatten med. Lovgiver har til en viss grad erkjent disse problemene i skatteloven § 14-70, hvor det er åpning for, på nærmer vilkår, å gi betinget skattefritak ved

⁷⁰ Se utfyllende eksempel i *Zimmer 2009* s. 257.

⁷¹ Se *Zimmer 2009* pkt. 18.1.

ufrivillig realisasjon⁷².

Når det gjelder eksemplene på unntakene fra realisasjon i § 9-2 tredje ledd, er disse uttrykk for tilfeller der det objektivt sett foreligger realisasjon, men hvor lovgiver på bakgrunn av tidligere retts- og administrativ praksis⁷³, har gitt unntak. Bakgrunnen for disse unntakene er enten at overføringene ikke representerer tilstrekkelig realitet for skatteyter, eller at andre regler regulerer beskatningen. Førstnevnte hensyn gjelder særlig noen typer makeskifter, som egentlig er uttrykk for en form for bytte av formuesobjekter hvor den økonomiske realiteten ikke nødvendigvis er fremtredende. Etter § 9-2 tredje ledd gjelder dette skifte av felleseie mellom ektefeller (e.), oppløsning av tingsrettslig sameie på nærmere vilkår (f.) og jordskifte (g.). Hensynet til at andre regler regulerer beskatningen gjelder ved arveovergang ved dødsfall, og skifte av dødsbo (b. og c.). Dette må ses i sammenheng med arveavgiftsreglene⁷⁴, hvor beskatningen skjer hos arv- eller gavemottaker og ikke hos avdøde eller dødsboet.

Dette innebærer imidlertid ikke at dødsboet er avskåret fra plikt til å svare skatt på inntekter boet har jf. skatteloven § 2-15. Dette gjelder også for eventuelle gevinster som stammer fra realisasjon av formuesobjekter som inngår i boet.

Unntaket for overdragelser mellom ektefeller (d.) må ses i sammenheng med det tette økonomiske fellesskapet, både faktisk og juridisk, som er mellom ektefeller. Utgangspunktet er blant annet at ektefeller etter skatteloven § 2-10 lignes under ett. Dette fellesskapet medfører at overføringer av formuesobjekter mellom ektefeller kan gjennomføres uten at realisasjon foreligger⁷⁵. En viktig del av bakgrunnen for denne regelen er faren for at overføringen ikke medfører faktisk og økonomisk realitet for skatteyter, og hensynet til å motvirke skatteyters mulighet til å kreve fradrag for tap uten reell oppofrelse.

Dette kan også være situasjonen ved overføringer mellom foreldre og mindreårige barn jf. skatteloven § 2-

⁷² Se også Zimmer 2009 s. 253, petitavsnitt i midten.

⁷³ Se Ot. prp. nr. 86 (1997-1998) s. 68.

⁷⁴ Se lov om avgift på arv og visse gaver 19. juni 1964 nr. 14.

⁷⁵ Se Zimmer 2009 s. 260 jf. pkt. 16.2.

14. Spørsmålet om overføring medfører realisasjon, er imidlertid i disse tilfeller å anse som uavklart⁷⁶.

Som eksemplene på realisasjon og eksemplene på unntak fra realisasjon i § 9-2 viser, er det i spørsmålet om når realisasjon foreligger, helt sentralt om overføringen av eiendomsrett innebærer en økonomisk realitet for skatteyder. Kravet til økonomisk realitet er det samme som å spørre om når det foreligger aktuell gevinst eller aktuelt tap hos skatteyder. For å avgjøre om det foreligger aktuell gevinst hos skatteyder, er avklaringen av vederlaget, som skal ytes til skatteyder, helt sentralt.

Det er imidlertid ikke tilstrekkelig å avklare om overføringen av eiendomsretten skjer «mot vederlag». Vederlaget må være tilstrekkelig fastsatt, på en slik måte at det kan danne grunnlag for en sikker gevinst-/tapsberegning hos skatteyder. Hvis eksistensen og omfanget av gevinsten er usikker, er ikke gevinsten aktualisert og den kan ikke danne grunnlag for å vurdere om det foreligger skatteplikt og omfanget av denne. Spørsmålet om når realisasjon av gevinst foreligger ved overføring av eiendomsrett mot vederlag, er derfor et spørsmål om vederlaget er tilstrekkelig avklart slik at det objektivt er mulig å konstatere og beregne gevinsten.

3.4.2 Kravet til vederlagets avklaring

3.4.2.1 Innledende om problemet

En grunnforutsetning for realisasjon i overføringstilfellene er at det må foreligge et underliggende rettsgrunnlag, hvor skatteyder har bundet seg til å overføre eiendomsretten i et formuesobjekt til en annen. Vanligvis er rettsgrunnlaget en avtale om salg av formuesobjekt mellom skatteyder og en kjøper. At skatteyder binder seg til å overføre eiendomsretten medfører at skatteyder har overført de rettslige råderetter over formuesobjektet sml. del 3.2.2 og del 3.2.3. Overføring av rettslig rådighet er et minstekrav for å kunne anse eiendomsretten overført etter § 9-2 første ledd første setning.

⁷⁶ Se *Zimmer 2009* s. 260 jf. pkt. 16.5 og *Zimmer 2006* s. 323.

At skatteyster og kjøper er enige om at skatteyster skal overføre eiendomsretten i et formuesobjekt til kjøper, er imidlertid kun et utgangspunkt for vurderingen av når vederlaget er tilstrekkelig avklart slik at gevinst er aktualisert hos skatteyster. Enigheten om å utveksle ytelser er uttrykk for starttidspunktet i en salgsprosess hvor salgsavtalens formål om utveksling av ytelser mellom avtalepartene, skal gjennomføres. Vanligvis vil gjennomføringen av en typisk salgsavtale arte seg slik: Først blir partene enige om å utveksle ytelser, så forhandler partene eventuelt om de nærmere vilkår og betingelser for utvekslingen. Når partene er enige om vilkårene, gjennomfører så skatteyster den fysiske levering av salgsobjektet, deretter mottar kjøper formuesobjektet, og skatteyster mottar vederlaget.

En slik inndeling av salgsprosessen sammenfaller med hvordan ulike råderetter som tilsammen utgjør eiendomsretten, kan overføres fra skatteyster til kjøper til ulik tid. Som nevnt danner kravet til avklaring av vederlaget skjæringstidspunktet for når eiendomsretten anses overført. Altså avgjør avklaringen av vederlaget, når overføringen av rådigheter fra skatteyster, er tilstrekkelig til at eiendomsretten er overført. Spørsmålet er på hvilket trinn i salgsprosessen, vederlaget er tilstrekkelig avklart til å kunne aktualisere gevinst hos skatteyster.

3.4.2.2 Avtalens vesentligste avtalevilkår må være fastlagt

Det er klart at en ukonkretisert intensjon om at skatteyster skal overføre et formuesobjekt til en annen, ikke bidrar til å avklare eksistensen og omfanget av et vederlag. På den andre side kan det spørres om det egentlig er mulig å avklare eksistensen og omfanget av et vederlag, før vederlaget faktisk er kommet skatteyster i hende. En slik forståelse vil innebære at det normalt, på lik linje med realisasjonsbegrepet ved tidfesting⁷⁷, forutsetter at skatteyster har ytt sitt etter avtalen. Dette vil bety at skatteyster må ha overført alle rettslige og fysiske råderetter i formuesobjektet.

⁷⁷ Jf. del 2.2.

I Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) *Skattereformen 1992* kan det flere steder synes forutsatt at realisasjon av formuesobjekt krever at skatteyder har ytt sitt etter avtalen. På side 304 skrives det i tilknytning til realisasjon som vilkår for innvinning:

«Et formuesobjekt er realisert når skattyter har fått et ubetinget krav på vederlaget eller erstatningen. I salgstilfellene og andre salgslignende situasjoner har skattyter et ubetinget krav når han har oppfylt sine forpliktelser etter salgsavtalen. Som regel vil kravet være ubetinget når skattyter har overlevert gjenstanden, eller i tilfelle salg av fast eiendom, når skattyter har stilt eiendommen til rådighet for kjøper.»

En slik forståelse av realisasjonsbegrepet vil medføre at innvinningstidspunktet ved realisasjon blir det samme som tidspunktet for tidfesting⁷⁸.

På den andre side er det klart forutsatt i proposisjonen at innføringen av en hovedregel for skatteplikt for gevinster ved realisasjon, i all hovedsak skulle være en videreføring av den tidligere rettstilstand. Den nye regel skulle omfatte realisasjon fra alle formuesobjekter, både i og utenfor næring. Før skattereformen 1992 var gjeldende rett at skatteplikt for gevinst, i de tilfeller der gevinster var skattepliktige, forelå ved avhendelse av formuesobjektet. På side 303 skrives det:

«Realisasjon som innvinningskriterium forutsetter at eierposisjonen i formuesobjektet opphører. Vanligvis opphører eierposisjon ved avhendelse. Avhendelsesbegrepet vil derfor fortsatt utgjøre kjernen i innvinningskriteriet.

Den fortolkning av avhendelsesbegrepet som har vært foretatt i praksis, vil fortsatt gjelde.»

Og videre om gjeldende rett i tilknytning til avhendelsesbegrepet skrives det på side 302:

«Avhendelsesbegrepet forutsetter at kapitalobjektet avstås mot vederlag til et annet skattesubjekt. Vederlaget må etter sin art falle inn under skattelovens fordelsbegrep. Formuesobjektet må subjektivt og objektivt sett overlates til en

⁷⁸ Slik det også er uttrykt i Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) s. 370-371.

annen skattyter, til en ny eier.»

Så langt er det ingen motstrid mellom å kreve at skatteyter må ha ytt sitt bidrag etter avtalen og innholdet i avhendelsesbegrepet. Henvisningen til at den tidligere fortolkning av avhendelsesbegrepet fortsatt skal gjelde, innebærer imidlertid at det er problematisk i lys av rettspraksis å tolke realisasjonsbegrepet i overføringstilfellene i samsvar med uttalelsene om at skatteyter må ha oppnådd en ubetinget rett til vederlag.

I *Eide-dommen* fra Høyesterett gjengitt i Rt. 1995 s. 872 er fortolkningen av avhendelsesbegrepet som gjaldt før skattereformen 1992 grundig behandlet. Fortolkningen som her legges til grunn kan ikke sammenholdes med et krav til at skatteyter må ha fått ubetinget rett til vederlag.

Avgjørelsen gjaldt de fire brødrene Eides aksjesalg til Larsen og Skandsen, hvor det etter dagjeldende aksjegevinstskattelov var et vilkår at skatteyter hadde eid aksjene i minst tre år, for at aksjene kunne avhendes skattefritt. Spørsmålet var om en avtale om aksjesalg inngått innenfor fristen, men hvor selve overføringen av aksjene og betalingen var utsatt til etter utgangen av treårsfristen, var tilstrekkelig til at avhendelse forelå. Forelå avhendelse ved avtaleinngåelsen eller på et annet tidspunkt innenfor fristen, ville brødrene bli skattepliktig for gevinsten ved aksjesalget. Høyesterett fant at avhendelse forelå ved inngåelsen av avtalen om salg av aksjene, og brødrene ble kjent skattepliktige for gevinsten.

Vedrørende avhendelsesbegrepet tar førstvoterende for flertallet på side 876 utgangspunkt i et grunnvilkår om «at det må foreligge en bindende og endelig avtale om avståelse» av aksjene. Førstvoterende viser deretter til passasje i *Aarbakke 1990* side 75 hvor forfatteren uttaler at det i tillegg må kreves at «de vesentligste av vilkårene for at erververen kan kreve formuesgjenstanden avstått til seg, er fastlagt».

Også skriver førstvoterende på samme side:

«Dette er nærmere utviklet slik at tilleggsvilkåret først og fremst innebærer at størrelsen av vederlaget må være fiksert. (...)og i tråd med det tilleggsvilkåret Aarbakke stiller opp, at avhendelse foreligger når gevinsten er klarlagt og sikret for selgerne.»

At det er tale om et tilleggsvilkår kan diskuteres. Når avhendelse forutsetter en «bindende og endelig avtale om avståelse» av formuesobjekt, innebærer dette at det må foreligge en bindende avtale etter vanlige avtalerettslige regler. For at bindende avtale skal foreligge må de vesentligste rettigheter og plikter være avklart mellom avtalepartene⁷⁹. I en salgsprosess vil det imidlertid ofte kunne være en kortere eller lengre forhandlingsfase mellom partene forut for selve salgsavtalen. Tilfellet kan da være at partene er enige om å gjennomføre et salg, men at de nærmere betingelser ikke er avklart. Anses denne innledende avtalen som en del av salgsavtalen slik at avtaleinngåelsen regnes fra første enighet mellom partene, er det å tale om et tilleggsvilkår imidlertid en god hjelp for tanken. Et annet poeng er at avklaring av vederlaget ikke alltid er nødvendig for å anse partene bundet etter alminnelig avtalerett. Er vederlaget uavklart kan avtalen i noen tilfeller utfylles med gjeldende deklarasjon eller preseptorisk bakgrunnsrett⁸⁰.

At førstvoterende fokuserer særlig på spørsmålet om vederlaget er tilstrekkelig avklart, og dermed om gevinsten er «klarlagt og sikret», kan tyde på at de økonomiske betingelsene står i en særstilling av de vesentligste betingelser som må være avklart mellom partene. Et forhold i den faktiske situasjon som lå til grunn i avgjørelsen, kan tyde på at så lenge de økonomiske virkningene av avtalen er avklart for skatteyter, så stilles det ikke nødvendigvis strenge krav til avklaringen av andre betingelser ved avtaleforholdet.

Et punkt i avtalen mellom brødrene Eide og Larsen og Skandsen, var at det var opp til Larsen og Skandsen å bestemme hvem brødrene faktisk skulle transportere aksjene til, når det avtalte tidspunkt for overdragelse nærmet seg. Frem til det ble bestemt fantes det ingen faktisk kjøper i salgsavtalen. Det var likevel slik at Larsen og Skandsen var garantister for den økonomiske interesse brødrene Eide hadde i salgsavtalen. Prisen som skulle betales for aksjene ble fastsatt ved avtaleinngåelsen. At hvem som skulle være kjøper ikke var endelig

⁷⁹ Se *Giertsen 2006* kap. 9, særlig s. 50.

⁸⁰ Se *Giertsen 2006* s. 69.

fastsatt ,og at brødrene Eide frem til den faktiske overdragelsen kunne utøve aksjonærrettigheter, ble ikke tillagt vekt av Høyesterett. På side 877 oppsummerer førstvoterende:

«Jeg se(r) det slik at det avgjørende for om avhendelse har funnet sted må være de økonomiske virkninger for partene av avtalen.»

Avgjørende for når avhendelse foreligger er det derfor at de vesentligste avtalevilkår som har økonomisk virkning for partene er avklart. Dette omfatter hovedsaklig, men ikke uttømmende, betingelser, vilkår og bestemmelser knyttet formuesobjektets kvalitative og kvantitative egenskaper⁸¹, som kan virke inn på kjøpers plikt til å yte vederlag eller på omfanget av denne plikt. Som Eide-dommen viser, må hvilke uavklarte avtalevilkår som har tilstrekkelig innvirkning på avtalens vederlag, eller på annen måte den økonomiske virkningen for skatteyter, vurderes konkret.

Eide-dommen viser samtidig at det ikke er et krav at skatteyter må ha prestert sin ytelse, og dermed oppnå en ubetinget rett til vederlaget, for at avhendelse skal foreligge. Spørsmålet er om denne forståelsen av avhendelsesbegrepet, i lys av uttalelsene i forarbeidene, kan opprettholdes ved forståelsen av realisasjonsbegrepet etter skattereformen 1992.

3.4.2.3 Nor-Cargo-dommen – gevinsten må være klarlagt og sikret

I *Nor-Cargo-dommen* publisert i Rt. 2009 s. 1208 slår Høyesterett fast, som også andre dommer i mellomtiden, at den forståelse av avhendelsesbegrepet som ble lagt til grunn i Rt. 1995 s. 872 skal ligge gjelde tilsvarende for forståelsen av realisasjonsbegrepet. Videre er spørsmålet om hvilke av de vesentligste avtalevilkår som må være avklart mellom partene, for å danne grunnlag for aktualisering av gevinst og dermed realisasjon, sentralt i avgjørelsen.

⁸¹ I avtaleretten behandles dette ofte som et spørsmål om realytelsen er avklart, ettersom vederlaget i de fleste tilfeller er direkte knyttet til salgsobjektets tilstand. Se *Giertsen 2006* s. 67 sml. s. 69.

Sakens bakgrunn var salget av alle aksjene i Nor-Cargo Holding ASA til Posten Norge AS våren 2004. Ved lov 10. desember 2004 nr. 77 ble den såkalte fritaksmetoden⁸² innført i norsk rett, med den virkning at gevinst fra de fleste aksjesalg innenfor selskapsforhold⁸³ ble fritatt fra beskatning. Reglene om dette ble gitt virkning for gevinster realisert fra og med 26. mars 2004⁸⁴. Selgerne av Nor-Cargo inngikk avtale med Posten om aksjesalg den 9. mars, men det forelå en rekke betingelser i avtalen som ikke ble avklart før den 10. juni. Hurtigruten ASA, som suksessor for en av selgerne, ble skattlagt for gevinst ved realisasjon av aksjer jf. skatteloven § 10-31 første ledd. Hovedspørsmålet for Høyesterett var om «aksjene ble realisert ved aksjesalgsavtalen 9. mars 2004» jf. avsnitt 31, eller om realisasjon av aksjene først forelå etter den 26. mars 2004. Høyesterett kom til at gevinsten ikke var tilstrekkelig aktuell for skatteyter den 9. mars, og sluttet seg til lagmannsrettens domsslutning om at aksjene ikke kunne anses realisert før etter den 26. mars.

Førstvoterende for en enstemmig Høyesterett innleder votumet i avsnitt 32 og 33 med å peke på den motstrid mellom uttalelser i forarbeidene⁸⁵ knyttet til forståelsen av tidspunktet for vederlagets avklaring, og uttalelser om betydningen av det tidligere avhendelsesbegrepet. I avsnitt 34 og 35 ser Høyesterett bort i fra de forarbeidsuttalelser, som forutsetter at realisasjon er avhengig av at skatteyter har fått en ubetinget rett til vederlaget. Høyesterett ser bort i fra disse, som følge av at det foreligger en senere uttalelse fra Finansdepartementet om at forarbeidsuttalelsene gjeldende kravet til ubetinget rett til vederlag, er «feilplassert»⁸⁶. Videre er finansdepartementets rettelse blitt fulgt opp i administrativ praksis. Uttalelsene om at avhendelsesbegrepet skal legges til grunn for fortolkningen av realisasjonsbegrepet, legges dermed til grunn.

Det kan være grunn til å diskutere om Høyesterett her tar litt for lett på forholdet til legalitetsprinsippet. Begrepet realisasjon har et annet språklig innhold enn begrepet avhendelse. Det er en svakhet at ordlyden ikke får mer sentral rolle, når forarbeidene inneholder til dels stor uklarhet og motstrid.

⁸² Se note 10.

⁸³ Se sktl. § 2-38.

⁸⁴ Se lov av 10. desember 2004 nr. 77, del XVIII.

⁸⁵ Se del 3.4.2.2.

⁸⁶ I *Hauge 2001* s. 26 kritiseres finansdepartementets etterfølgende uttalelse om at uttalelsene i forarbeidene kun er å anse som en feilplassering. Når Ot. prp. nr. 35 (1990-1991) leses i sammenheng har nok forfatteren et poeng.

I avsnitt 36 oppsummerer førstvoterende innholdet i avhendelsesbegrepet, slik det fremgår i Rt. 1995 s. 872 jf. *Aarbakke 1990*. I avsnitt 37 skrives det deretter:

«...det avgjørende er på hvilket tidspunkt gevinsten var klarlagt og sikret for selger. Jeg tilføyer at dette kravet etter mitt syn er, og skal være, strengt. Riktignok må ikke alle enkeltheter i avtaleforholdet være klarlagt for at avtaletidspunktet skal anses som realisasjonstidspunktet, jf. for eksempel Rt-1995-872, hvor selgeren først etter avtaleinngåelsen skulle få beskjed om hvilket selskap innen den kjøpende gruppen aksjene skulle transporteres til. Men det forhold at tidfestingen av realisasjonen kan være avgjørende for om en gevinst er skattepliktig, eller eventuelt tap er fradragsberettiget, tilsier at det på avtaletidspunktet ikke kan være en reell usikkerhet om at avtalen vil bli gjennomført etter sitt innhold hvis avtaletidspunktet skal anses som realisasjonstidspunktet.»

Videre kommenteres i samme avsnitt forholdet mellom realisasjon og innvinning:

«...Man kan også si at dette følger av den primære hjemmelen for skatteplikt, skatteloven § 5-1, som definerer skattepliktig inntekt som «fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet». Skatteplikt utløses altså ikke av en inntektsmulighet, inntekten skal være vunnet.»

Kort oppsummert ser Høyesterett det slik at realisasjon forutsetter at må foreligge en klarlagt og sikret gevinst hos skatteyder, og at dette følger implisitt av kravet til innvinning i skattelovens hovedregel om skatteplikt § 5-1. Dette er en presisering av at de vesentligste avtalevilkår som knytter seg til vederlagets eksistens og størrelse, må være avklart for at gevinst er aktualisert og realisasjon foreligger. Spørsmålet reiser seg imidlertid om hva som kreves, for at gevinst kan sies å være tilstrekkelig klarlagt og sikret for skatteyder.

3.4.3 Nærmere om kravet til en klarlagt og sikret gevinst

3.4.3.1 En presisering av kravet til aktualisering av gevinst?

Som oppgaven viser stiller grunnkravet til innvinning et krav til gevinstens aktualitet hos skatteyder for å pålegge skatteplikt. Det er kun inntekter som gir skatteyder skatteevne, og ikke inntektsmuligheter, som skal beskattes. I tilfeller hvor innvinning skjer ved realisasjon etter overføringsalternativet i § 9-2, betyr kravet til aktualisering at vederlagets avklaring står helt sentralt som forutsetning for en gevinst/tapsberegning. Det kan stilles spørsmål om kravet til «klarlagt og sikret» gevinst, som Høyesterett i Nor-Cargo-dommen oppstiller som vurderingstema for om realisasjon foreligger, representerer noen presisering ut over dette.

Nor-Cargo-dommen inneholder imidlertid konkrete uttalelser om hvordan kravet til klarlagt og sikret gevinst skal forstås og eksempler på hvordan dette vurderingstema anvendes. Om ikke vurderingstemaet «klarlagt og sikret» sier noe mer enn at vederlaget, og muligens andre vesentlige avtalevilkår, må være avklart, gir i alle fall Nor-Cargo-dommen presisering og konkrete eksempler på når gevinst er aktualisert hos skatteyder.

3.4.3.2 Konkretisering av kravet til aktualisering i Nor-Cargo-dommen

Utgangspunktet for når aktualisering av gevinst finner sted finnes i Rt. 2009 s. 1208 i avsnitt 37. Kravet er «at det på avtaletidspunktet ikke kan være en reell usikkerhet om at avtalen vil bli gjennomført etter sitt innhold». Videre slås det fast i avsnitt 38 at det ikke er av betydning om avtalen i etterkant faktisk ble gjennomført. Det er den «reelle usikkerhet på avtaletidspunktet» som er avgjørende. Med andre ord vil realisasjon dermed foreligge på det første tidspunkt i et avtaleforhold mellom to parter i en salgsavtale, hvor selger avtalerettslig er sikret et vederlag og størrelsen på dette er klarlagt.

I en salgsavtale oppstår selgers krav på vederlaget, i utgangspunktet samtidig med plikten til å overføre eiendomsretten i salgsobjektet til kjøper. Har selger eller kjøper adgang til å heve eller endre avtalen, vil imidlertid retten til vederlag kunne falle bort eller endres fra det opprinnelige. I Nor-Cargo-dommen var situasjonen den at partene hadde avtalt at salget av

aksjene var forutsatt av at kjøper fikk tillatelse til erverv fra konkurransemyndighetene og at kjøper skulle foreta en gjennomgang av Nor-Cargos økonomiske forhold, såkalt «due diligence». Kjøper hadde rett til å heve avtalen hvis tillatelse fra konkurransemyndighetene ikke ble gitt, og både kjøper og selger hadde rett til heving eller avtalerevisjon etter nærmere angitte bestemmelser. Bestemmelsene var i hovedsak knyttet til om selskapsgjennomgangen viste avvik fra det som var opplyst fra selger⁸⁷. I relasjon til avtalens bestemmelser om hevingsrett som følge av selskapsgjennomgangen, sett i lys av den konkrete risiko for heving på dette grunnlag i saken, skriver førstvoterende i avsnitt 45:

«...i denne situasjonen vanskelig å si at risikoen for at Posten i « due diligence »-perioden kunne finne forhold som ville gitt hevingsrett etter avtalens bestemmelser, fremstår som så liten at den kan sees bort fra - dvs. at gevinsten var sikret.»

Høyesterett kom til at den usikkerhet som forelå rundt den avtalte hevingsadgang ikke var «så usannsynlig på avtaletidspunktet at det kan ses bort i fra denne muligheten». Det forelå derfor en «reell risiko for at [...] utfallet av kjøperens undersøkelser [...] kunne lede til heving av avtalen»⁸⁸. Vederlaget og videre gevinsten, var dermed ikke var sikret hos skatteyder. Realisasjon forelå derfor ikke.

I avsnitt 46 synes det imidlertid som Høyesterett, i en viss grad modifiserer kravet til at gevinst må være klarlagt og sikret. Førstvoterende skriver:

«Jeg nevner likevel at vilkåret om at gevinsten skal være klarlagt, ikke kan forstås så strengt at enhver avtalebestemmelse om justering av vederlaget etter avtaleinngåelsen, innebærer at realisasjonstidspunktet forskyves til et senere tidspunkt.»

Dette tilsier at hvis avtalen for eksempel ikke gav adgang til heving, men kun en adgang til å endre vederlagets størrelse, ville realisasjon bero på hvor betydningsfull denne endringen

⁸⁷ Se Rt. 2009 s. 1208 avs. 43.

⁸⁸ Se Rt. 2009 s. 1208 avs. 50.

var. I utgangspunktet må fastsettelsen av vederlagets størrelse anses å være en forutsetning, for med tilstrekkelig sikkerhet å kunne anse gevinst aktualisert hos skatteyder. Med den fortolkning av realisasjonsbegrepet Høyesterett her legger til grunn, kan realisasjon likevel skje om den mulige endring av vederlaget blir funnet å være tilstrekkelig ubetydelig.

Et slikt forbehold mot å la usikkerhet omkring mindre endringer i vederlagets størrelse, få innvirkning på når realisasjon foreligger, kan være praktisk. For det første motvirker man unødige formalia der kun er tale om mindre beløpsmessige avvik fra det opprinnelige utgangspunkt. For det andre motvirker man partenes adgang til å avtale vilkår om endring av vederlagssum, hvor usikkerheten fremstår som reell, men hvor den faktiske og økonomiske realiteten er minimal fordi endringen i vederlagssummen er svært liten. Hvis det skulle tas hensyn til all usikkerhet rundt vederlagets størrelse, åpner dette for at partene lett kunne avtale vilkår om endring av vederlag, med formål om å utsette realisasjonstidspunktet.

På den andre side er det imidlertid vanskelig å se hvordan den lovforståelse Høyesterett legger til grunn, praktisk og prinsipielt er mulig. Er ikke vederlagets størrelse sikkert fastsatt er det ikke mulig å gjennomføre en gevinst/tapsberegning, som gir en konkret gevinst eller tap. Det resulterer i at gevinst ikke er aktualisert hos skatteyder og innvinning ikke foreligger. Uttalelsen om at usikkerhet rundt mindre deler av vederlagets størrelse ikke virker inn på realisasjonstidspunktet, er imidlertid en uttalelse som ikke er nødvendig for å begrunne Nor-Cargo-dommens resultat. Et slikt *obiter dictum* har ikke nødvendigvis samme vekt som en uttalelse som er nødvendig for å begrunne resultatet. Hva som er riktig løsning må etter gjeldende rett anses uavklart.

På bakgrunn av Nor-Cargo-dommen kan innholdet i vurderingstemaet «klarlagt og sikret» kort sammenfattes slik: Vurderingstemaet stiller et strengt krav til sikkerheten av at det eksisterer en gevinst skatteyder har krav på etter avtalen. På den andre side er det ikke sikkert at det stilles like strenge krav til klarlegging og sikring av gevinstens størrelse. Foreligger det reell usikkerhet knyttet til om skatteyers gevinst blir aktualisert, fordi det

foreligger reell risiko for at avtalen heves eller at vederlaget betydelig endres på grunn av bestemmelser i avtalen, foreligger det ikke realisasjon. Hva som innebærer en reell risiko må vurderes ut i fra hva som er sannsynlig at kan inntreffe, sett i lys av de konkrete omstendigheter i og rundt avtalen. Som det skrives i uttalelse fra Skattedirektoratet i Utv. 2009 s. 1443, må det avgrenses mot den risiko som fremstår som «mer hypotetisk og usannsynlig».

3.4.3.3 Om usikkerhet knyttet til endring, heving og ugyldighet etter vanlige avtalerettslige regler

Ved alle avtaler finnes det en reell risiko for at avtalen kan bli endret som følge av avtalerettslig heving, ugyldighet eller annen endring og omgjøring for eksempel ved kjøpsrettslig prisavslag eller revisjon etter avtaleloven⁸⁹ § 36. Spørsmålet er hvordan denne usikkerhet knyttet til endring av avtalen etter vanlige avtalerettslige regler, påvirker kravet til at det må foreligge en klarlagt og sikret gevinst.

Om avtalerettslig heving og ugyldighet og forholdet til realisasjon skrives det i *Zimmer 2009* på side 257:

«Hvor overdragelsen bygger på avtale og avtalen ikke er gjennomført fordi den er ugyldig, eller blir ytelsene tilbakeført i forbindelse med ugyldighet eller heving, foreligger ikke realisasjon.»

Her er det imidlertid viktig å skille mellom de tilfeller der den reelle usikkerhet vedrørende gevinsten foreligger før eller etter skatteyder fullt ut har prestert sin ytelse etter avtalen. Når skatteyder har overført alle rettslige og fysiske råderetter i formuesobjektet til kjøper, må det vederlag skatteyder har rett til på leveringstidspunktet og den gevinst som på bakgrunn av dette eventuelt fremgår, legges til grunn for beskatning.

⁸⁹ Lov om avslutning av avtaler, om fuldmagt og om ugyldige viljeserklæringer 31. mai 1918 nr. 4.

Alle avtaler inneholder en viss risiko for i etterkant å bli gjenstand for endring, omgjøring, heving eller ugyldighet etter vanlige avtalerettslige regler. Dette er en generell risiko som ikke kan anses å medføre at gevinsten er usikker. Skjer det en heving eller en annen endring av avtalen med betydning for gevinsten etter at skatteyter fysisk har prestert sin ytelse, må realisasjonstidspunktet heller endres i etterkant.

Så lenge heving eller endring skjer innenfor samme inntektsperiode⁹⁰ er endring uproblematisk, ettersom ligningsmyndighetene normalt vil ta i betraktning de opplysninger om inntruffet heving og endring, skatteyter oppgir i selvangivelsen. Mer problematisk er det imidlertid hvis heving eller endring av avtalen skjer i en annen inntektsperiode enn realisasjon og innvinning av gevinst. En endring av realisasjonstidspunktet blir da et spørsmålet om å endre inntektsåret for når gevinsten anses innvunnet. En slik endring må eventuelt følge reglene for endring av ligning i ligningsloven⁹¹ kapittel 9.

Det er dermed kun den reelle risiko for heving og annen endring, som følger av partenes regulering i avtalen, og som foreligger i tidsrommet før skatteyter faktisk presterer sin ytelse, som kan skape tilstrekkelig usikkerhet om vederlagets eksistens og/eller størrelse til at gevinst ikke er aktualisert hos skatteyter.

3.5 Realisasjon ved betingede salgssavtaler

3.5.1 Presentasjon av problemområdet

Som del 3.4.3.3 viser, foreligger det en betinget salgssavtale når avtalepartene, som i utgangspunktet har avtalt en rettslig bindende avtale om utveksling av ytelser, har gjort utvekslingen av ytelsene betinget av visse faktiske eller rettslige omstendigheter. Det er med andre ord satt betingelser som kan endre de opprinnelige avtalte vilkår for hvordan avtalen skal gjennomføres.

⁹⁰ Jf. sktl. § 14-1.

⁹¹ Se lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) 13. juni 1980 nr. 24.

Som nevnt er det de betingelser som gjelder forhold som kan endre avtalen forut for skatteyters oppfyllelse av sine avtaleplikter, som får direkte betydning for om det har skjedd innvinning ved realisasjon. Betingelser som kan endre avtalen, men som gjelder forhold etter at skatteyter fullt ut har prestert sin ytelse, må hvis forholdet inntreffer eventuelt endres i etterkant⁹².

Det virker imidlertid, ved de forhold som inntreffer etter skatteyters oppfyllelse, kun å være de forhold som endrer skatteyters *økonomiske interesser* ut over det det opprinnelig forutsatte, som kan danne grunnlag for endring av realisasjonstidspunkt. I dom fra Agder lagmannsrett gjengitt i Utv. 2009 s. 8 og hvor anke til Høyesterett er nektet, ble et betydelig tilleggsvederlag, som etter salgsavtalen tilfalt skatteyterne hvis tyngende vilkår fra konkurransemyndighetene ikke fikk virkning for kjøper etter at aksjene i energiselskapet Agder Energi AS var overdratt, ansett realisert i det avtalen om overdragelse og betingelsene om tilleggsvilkår ble inngått. Tidspunktet for når den faktiske beskatning skulle gjennomføres, ble regelmessig utsatt til tidspunktet for når skatteyterne fikk en «ubetinget rett» til tilleggsvederlaget etter regelen om tidfesting i skatteloven § 14-2. Realisasjonstidspunktet som skjæringstidspunkt for innvinning fikk likevel stor betydning, ettersom avtaleinngåelsestidspunktet lå forut for innføringen av fritaksmetoden, og som medførte at tilleggsvederlaget inngikk i en skattepliktig gevinst etter skatteloven § 10-31.

I tillegg til å gjelde forhold forut for skatteyters oppfyllelse av sin plikt til å overføre formuesobjektet til kjøper, må betingelsene gi virkninger på avtaleforholdet som har tilstrekkelig innvirkning på muligheten til å beregne skatteyters eventuelle gevinst. Betingelser som har virkning på avtalens eksistens eller størrelsen på vederlaget er derfor sentrale. Eksempelet er betingelser som gir skatteyter, kjøper eller begge rett til å heve avtalen, eller betingelser som gir skatteyter eller kjøper rett til å justere prisen.

Er betingelsene utformet slik at de gir rett til endring av avtalen før utvekslingen av ytelser faktisk skal finne sted, og virkningen som kan følge har tilstrekkelig innvirkning på skatteyters økonomiske interesse i avtalen, vil det kunne foreligge en reell usikkerhet som medfører at realisasjon ikke foreligger.

92 Jf. del 3.4.3.3.

3.5.2 Betingelser som skaper tilstrekkelig usikkerhet

3.5.2.1 Krav til sannsynlig innvirkning

Spørsmålet er hvilke former for betingelser som tilstrekkelig påvirker skatteyters økonomiske interesse, og som ikke er så hypotetiske eller usannsynlige at de utelukker reell usikkerhet. Betingelser som gir rett til heving av avtalen er alltid tilstrekkelig til å påvirke skatteyters økonomiske interesse, gjennom at det dermed ikke foreligger noe vederlag som danner grunnlag for gevinstberegning. For spørsmålet om hva som er tilstrekkelig innvirkning på vederlagets størrelse vises det til del 3.4.3.2. Sammenfattet er det altså et spørsmål om hvilke betingelser det er en reell risiko for at innvirker på vederlagets eksistens eller tilstrekkelig endrer vederlagets størrelse.

Kravet til reell risiko, som Høyesterett anvender i Nor-Cargo-dommen i Rt. 2009 s. 1208, må forstås slik at det må foreligge en mulighet for innvirkning som ligger ut over det usannsynlige. Det må foreligge, slik det er uttalt i Utv. 2009 s. 1443⁹³, en mulighet ut over det hypotetiske og usannsynlige. Et krav til at noe skal være sannsynlig gir henvisning på at det må foreligge en sannsynlighetsovervekt. Det må altså være mer sannsynlig at det ene skal skje, enn at det andre skal skje.

Bruken av sannsynlighet som rettslig kriterium leder dermed ofte til bruk av matematiske begreper, hvor sannsynlighet vurderes sett i forhold til en tallverdi som for eksempel en prosentverdi. Når noe skal beskrives som sannsynlig omtales det derfor som at noe må være mer enn 50% sannsynlig. Et slikt fokus på tallverdier kan i mange tilfeller tilsløre den rettslige vurdering som skal gjennomføres.

Når sannsynligheten for innvirkning på avtalens gjennomføring eller vederlag skal vurderes, må vurderingen gjøres ut i fra den sannsynlighet som konkret foreligger ved den aktuelle avtale. Problemer kan da oppstå hvis betingelser i avtalen er knyttet til eksistensen eller fraværet av ytre omstendigheter, som partene ikke rår direkte over. Er for eksempel en

⁹³ Jf. del 3.4.3.1.

betingelse knyttet til at konkurransemyndighetene ikke skal gripe inn overfor kjøper⁹⁴, er dette en betingelse hvor sannsynligheten for inngripen kan uttrykkes gjennom en generell statistisk sannsynlighet. Som avsnitt 49 i Nor-Cargo-dommen viser, må imidlertid sannsynligheten vurderes konkret sett ut i fra den risiko for inngrep som foreligger for den aktuelle avtale.

3.5.2.2 Eksempler på relevante betingelser

For å gi bedre innsikt i hvilke typer avtalebetingelser, som med tilstrekkelig sannsynlighet kan påvirke vederlaget slik at realisasjon ikke foreligger, behandles konkrete eksempler fra Nor-Cargo-dommen. Betingelsene som omtales ble ansett å medføre reell risiko for endring av avtalen og det forelå dermed usikkerhet rundt vederlaget, slik at det ikke forelå innvinning av gevinst ved realisasjon.

Det første eksempelet på betingelser som skapte reell usikkerhet om vederlaget, er partenes enighet i avtalen om rett til å heve avtalen eller endre prisen ved ulike avvik i Nor-Cargos økonomiske tilstand, fra det som selger hadde opplyst. Avtalepartene hadde inngått en due diligence-avtale om kjøpers gjennomgang av de økonomiske forholdene i Nor-Cargo Holding ASA før ervervet av aksjene i selskapet. Avtalen hadde omfangsrike reguleringer av hvilke virkninger det skulle ha for både selger og kjøper, om selskapsgjennomgangen viste avvik fra det som var opplyst fra selger. Både selger og kjøper var etter nærmere regulering gitt anledning til å heve avtalen, og kjøper var også innenfor visse rammer gitt rett til fastsatte prisavslag⁹⁵. Høyesterett kom til at risikoen for at selskapsgjennomgangen kunne medføre heving av avtalen, ikke var «så liten at den kan sees bort i fra»⁹⁶.

Andre eksempel på betingelse som ga reell usikkerhet er allerede berørt noe i del 3.5.2., og gjelder betingelsen om at konkurransemyndighetene ikke skulle gripe inn i avtalen. I utgangspunktet er inngripen fra konkurransemyndighetene en generell mulighet ved alle selskapsoverdragelser. Risikoen kan imidlertid ikke anses som generelt sannsynlig.

94 Jf. Rt. 2009 s. 1208.

95 Se Rt. 2009 s. 1208 avs. 43 og 44.

96 Se Rt. 2009 s. 1208 avs. 45.

Høyesterett kom likevel til, riktignok i et *obiter dictum*, at den konkrete risikoen for inngrep, på bakgrunn av kjøperens eksisterende markedsposisjon, var reell⁹⁷.

Når fravær av inngrep fra konkurransemyndighetene, aksepteres som en betingelse med reell risiko for virkning for gevinstens avklaring hos skatteyder, oppstår spørsmålet om hvordan betingelser som knytter seg til innvilgelsen av andre offentlige tillatelser eller fraværet av offentlige inngrep, skal behandles. Dette kan for eksempel gjelde direkte betingelse om at kjøper får konsesjon til ervervet, eller mer indirekte betingelser om at kjøper skal få overføre eller får tildelt ulike rettigheter og tillatelser, som for eksempel utslippstillatelser, byggetillatelser, fiskekvoter, drosjeløyve, skjenkebevilling osv.

Det er en forutsetning at den offentlige tillatelse kan gis kjøper før skatteyder presterer sin ytelse. På samme måte må betingelsen om at det offentlige ikke skal gripe inn, objektivt være mulig å treffe vedtak om før skatteyder presterer sin ytelse. I mange tilfeller vil offentlige vedtak om tillatelser eller inngrep forutsette at kjøper er eier av formuesobjektet. Så lenge skatteyder ikke har prestert sin ytelse, vil det være vanskelig å anse kjøper som eier i forvaltningsrettslig forstand⁹⁸. Mange betingelser vil derfor falle bort av denne grunn.

Men selvfølgelig består betingelsen og kan danne grunnlag for endring av realisasjonstidspunkt i etterkant⁹⁹.

Når det gjelder avgjørelse om at det offentlige ikke skal gripe inn, kan dette stille spørsmål vanskelige forvaltningsrettslige spørsmål om rekkevidden av forvaltningsorganers forhåndstilsagn. Spørsmål om forvaltningens adgang til å gi forhåndstilsagn dermed kunne inngå i vurderingen av om det foreligger reell risiko for at en betingelse virker inn på vederlaget.

Igjen står de tilfeller der det er mulig å oppnå tillatelse fra det offentlige eller avklaring på om inngrep vil gjennomføres av det offentlige, før kjøper har blitt eier av formuesobjektet. Det vil her gå et skille mellom de betingelser, hvor tillatelse eller avklaring av inngrep beror

⁹⁷ Se Rt. 2009 s. 1208 avs. 48-50.

⁹⁸ Dette er et annet eksempel på at eiendomsretten kan forstås relativ fra tilfelle til tilfelle og fra rettsområde til rettsområde. Se del 3.2.2 og note 49, 50 og 51.

⁹⁹ Se note 93.

på en tolkning av klart avgrensede rettsvilkår, og de betingelser der tillatelse eller avklaring av inngrep beror på rettsvilkår som inneholder skjønnsmessige vurderinger¹⁰⁰.

Er betingelsens virkning på avtalen avhengig av klart avgrensede regler, er det enklere å vurdere om de konkrete omstendighetene innebærer en reell risiko for at betingelsen får virkning. Er derimot betingelsens virkning avhengig av mer skjønnsmessige avgjørelser hos forvaltningen, må det foretas en grundig vurdering av risikoen ut i fra de konkrete omstendigheter ved avtalen sett opp i mot forvaltningens skjønnsanvendelse i liknende tilfeller. I mange tilfeller vil nok betingelsen av en offentlig avgjørelse, som fremstår som relevant og begrunnet i forhold til omstendighetene i og rundt avtalen, i seg selv være nok til å skape tilstrekkelig usikkerhet om avtalens vederlag og gevinst. Dette gjelder særlig hvis den offentlige avgjørelse som betinges beror på utstrakte skjønnsmessige avgjørelser.

3.6 Oppsummerende ord om realisasjonsbegrepet

Denne oppgaven har vist at realisasjonsbegrepet som innvinningskriterium for gevinster, er uttrykk for det tidspunkt hvor skatteyters økonomiske interesse i formuesobjektet har gått over fra å være potensiell, til å bli en konkret og fastsatt realitet. På dette tidspunkt er gevinst aktualisert for skatteyter. Dette er kjernen av innholdet i realisasjonsbegrepet ved beskatning av gevinster.

Aktualiseringen forutsetter samtidig at eiendomsretten i formuesobjektet anses å ha gått over fra, eller er opphørt hos skatteyter. Tradisjonelle analyser av eiendomsrettsbegrepet er imidlertid ikke alltid tilstrekkelig for å beskrive når dette opphør eller overgang av eiendomsrett foreligger. Hvilken rådighet over formuesobjektet skatteyter har oppgitt, er ikke nødvendigvis avgjørende. Hvis den økonomiske interessen på annen måte enn ved oppgivelse av full rådighet lar seg tilstrekkelig klarlegge og sikre for skatteyter, kan eiendomsretten anses overført eller opphørt før eiendomsretten ellers anses oppgitt.

¹⁰⁰ Dette følger det grunnleggende skillet i forvaltningsretten mellom rettsanvendelsesskjønn og forvaltningsskjønn.

Hva som representerer en tilstrekkelig avklaring og fastsettelse av gevinst hos skatteyter, vil variere mellom innvinningsformene og de konkrete innvinningsbegivenhetene. En forutsetning for innvinning av gevinst er imidlertid uavhengig av realisasjonsform, at det på realisasjonstidspunktet er mulig å foreta en gevinst/tapsberegning. Ingen gevinst kan innvinnes før det er brakt på rene at den faktisk eksisterer.

Den objektive mulighet til å beregne om det foreligger gevinst eller tap setter dermed en nedre grense for når realisasjon av gevinst fra formuesobjekt foreligger. For opphørstilfellene er utgangspunktet at dette er et spørsmål om når formuesobjektet *totalt og definitivt* har endret tilstand. For overføringstilfellene er utgangspunktet at dette er et spørsmål om når vederlaget som trer i stede for formuesobjektet, er *klarlagt og sikret* hos skatteyter.

Litteraturliste

Denne oversikten omfatter den litteratur som i oppgavens fotnoter eller tekst er forkortet med forfatterens etternavn og utgivelsesår for bok eller artikkel.

- | | |
|--------------------------|--|
| <i>Aarbakke 1990</i> | Aarbakke, Magnus: <i>Skatt på inntekt</i> , 4. utgave, Oslo 1990. |
| <i>Falkanger 2007</i> | Falkanger, Thor/Falkanger, Aage Thor: <i>Tingsrett</i> , 6. utgave, Oslo 2007. |
| <i>Fleischer 1978</i> | Fleischer, Carl August: <i>Eigedom retten som omgrep i norsk tingsrett - kritikken mot «det substansielle eigedom somgrepet»</i> , Jussens Venner 1978 s. 241. |
| <i>Giertsen 2006</i> | Giertsen, Johan: <i>Avtaler</i> , 1. utgave, Bergen 2006. |
| <i>Gjems-Onstad 2008</i> | Gjems-Onstad, Ole: <i>Norsk Bedriftsskatterett</i> , 7. utgave, Oslo 2008. |
| <i>Hagstrøm 2003</i> | Hagstrøm, Viggo: <i>Obligasjonsrett</i> , 1. utgave, Oslo 2003. |
| <i>Hauge 2001</i> | Hauge, Harald: <i>Realisasjonsprinsippet som periodiseringsregel</i> , 1. utgave, Oslo 2001. |
| <i>Krüger 1999</i> | Krüger, Kai: <i>Norsk kjøpsrett</i> , 4. utgave, Bergen 1999. |
| <i>Lignings-ABC</i> | Skatteetaten: <i>Lignings-ABC 2009/10</i> , 31. utgave, Oslo 2010. |
| <i>Solheim 2006</i> | Solheim, Stig H.: <i>Eiendomsrettsbegrepet - refleksjoner fra fagseminar i Tromsø</i> , Tidsskrift for eiendomsrett 2006 s. 105. |
| <i>Zimmer 2005</i> | Zimmer, Frederik: <i>Lærebok i skatterett</i> , 5. utgave, Oslo 2005. |
| <i>Zimmer 2006</i> | Zimmer (Red.), Frederik: <i>Bedrift, selskap og skatt</i> , 4. utgave, Oslo 2006. |
| <i>Zimmer 2009</i> | Zimmer, Frederik: <i>Lærebok i skatterett</i> , 6. utgave, Oslo 2009. |